UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER — FACULTÉ DE DROIT

LE

RÉGIME SUCCESSORAL FRANÇAIS

(TARIFS — ÉVALUATIONS — CALCUL DES DROITS)

Au législateur, qui semble avoir pris pour devise les paroles de Médée : « Video meliora proboque, deteriora sequor. »

(Ovide, *Métamorphoses*, VII, 20).

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PAR

Alphonse BLANCHET

ANCIEN RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT

MONTPELLIER
IMPRIMERIE FIRMIN ET MONTANE
MONTANE, SICARDI ET VALENTIN, SUCCESSEURS
3, Rue Ferdinand-Fabre et Quai du Verdanson

1911

LE

RÉGIME SUCCESSORAL

FRANÇAIS

(TARIFS — EVALUATIONS — CALCUL DES DROITS)

UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER. — FACULTÉ DE DROIT

LE

RÉGIME SUCCESSORAL FRANÇAIS

(TARIFS — ÉVALUATIONS — CALCUL DES DROITS)

Au législateur, qui semble avoir pris pour devise les paroles de Médée : « Video meliora proboque, deteriora sequor. »

(Ovide, *Métamorphoses*, VII, 20).

ACAD. LUGD. BAT. BIBL.

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PAR

Alphonse BLANCHET

RÉCEVEUR DE L'ENREGISTREMENT

MONTPELLIER
IMPRIMERIE FIRMIN ET MONTANE
MONTANE, SICARDI ET VALENTIN, SUCCESSEURS
3, Rue Ferdinand-Fabre et Quai du Verdanson
—
1911

UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER

FACULTÉ DE DROIT

MM. **Vigié,** Doyen, professeur de Droit civil, chargé du cours d'Enregistrement.

Brémond, Assesseur, professeur de Droit administratif.

Glaize, professeur honoraire.

Laborde, professeur de Droit criminel, chargé du cours de Législation et Economie industrielles.

Charmont, professeur de Droit civil.

Chausse, professeur de Droit romain.

Valéry, professeur de Droit commercial, chargé du cours de Droit international privé.

Perreau, professeur de Procédure civile.

Margat, professeur de Droit civil.

Moye, professeur de Droit international public.

Rist, professeur d'Economie politique.

Barthélemy, professeur, chargé du cours de Droit constitutionnel.

Giffard, professeur, chargé du cours d'Histoire générale du Droit.

Morin, agrégé, chargé du cours de Droit Civil approfondi.

Bridrey, agrégé, chargé du cours de Droit romain.

Nogaro, agrégé, chargé du cours d'Économie politique.

Rochette, secrétaire.

MEMBRES DU JURY :

MM. **Vigié,** *président.*
Charmont,
Morin, } *assesseurs.*

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteurs

LE

RÉGIME SUCCESSORAL FRANÇAIS

(TARIFS — EVALUATIONS — CALCUL DES DROITS)

INTRODUCTION

DÉFINITIONS — HISTORIQUE — CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

Les droits de succession sont des droits perçus par l'Administration de l'Enregistrement au profit de l'Etat sur toutes les transmissions de biens qui s'opèrent par décès.

Le décès engendre la créance du Trésor au même titre qu'il ouvre la succession civile.

L'ensemble des droits de succession appliqués à une certaine époque dans un pays donné forme un tarif successoral.

Un régime successoral est constitué par

l'ensemble des lois relatives aux successions.

Les droits de succession constituent uniquement une ressource fiscale ; leur nature même rend leur perception assez aisée.

Aussi leur origine est-elle très ancienne : « ils sont presque vieux comme le monde », nous dit Paul Leroy-Beaulieu (1). On les rencontre pour la première fois à Rome où ils semblent avoir été établis par Auguste vers l'an de Rome 759 : ils sont alors connus sous le nom de *vicesima hæreditatum* (vingtième des héritages), frappant les successions ab intestat, les legs et les donations à cause de mort, avec exemption des successions des indigents et des proches agnats. Cette taxe des héritages, portée ensuite au dixième sous le sanguinaire Caracalla, subit ensuite une éclipse : elle semble avoir été abolie au IV^e^ siècle à la suite des difficultés que rencontrait son recouvrement et de l'évasion frauduleuse de la matière imposable (2).

En France, c'est seulement sous la féodalité, bien plus tard qu'en Angleterre, que les

---

(1) Traité de la Science des finances, t. I^er^, chap. XI.

(2) Se reporter pour plus amples détails au savant ouvrage de Servigny : Droit public et administratif romain, t. II, *passim*.

taxes successorales reparurent sous le nom de *droits de relief* ou *de rachat*. Les seigneurs, propriétaires *éminents* de leurs fiefs, les percevaient lors du décès de leurs vassaux, comme prix de l'investiture accordée à leurs successeurs. Variant avec les coutumes et absorbant d'ordinaire le revenu d'une année, ces taxes ne frappaient point généralement les successions en ligne directe. Les droits de relief faisaient place au *droit de garde*, quand l'héritier était mineur ; jusqu'à sa majorité, le seigneur percevait les revenus des biens du fief. En outre, en Angleterre, et quelquefois aussi en France, si le seigneur du fief était le roi, l'héritier, à sa majorité, lui abandonnait, sous le nom de *première saisine*, les revenus du fief pendant la première année.

Ces redevances, déjà très fortes, furent encore accrues par deux édits de décembre 1703 et d'août 1706, qui vinrent y ajouter, sous le nom de *centième denier*, un droit de 1 pour 100, perçu au profit du Trésor royal, sur l'actif brut successoral.

Tout cela disparut dans la tourmente révolutionnaire, pour faire place à un droit unique, établi par la loi des 5-19 décembre 1790 : toute transmission par décès fut désormais

assujettie à un impôt gradué d'après la parenté des héritiers et du défunt, du *de cujus*.

Les bases de l'impôt actuel étaient désormais jetées. Depuis la loi fondamentale du 22 frimaire an VII, qui eut bientôt remplacé et éclipsé la précédente, un déluge de lois ont vu le jour, mais elles n'ont apporté que des modifications de détail. Sans doute, la matière imposable a été considérablement développée, les tarifs se sont démesurément accrus ; mais les principes sont restés. A tout instant, l'Administration de l'Enregistrement est tenue de s'en référer à la vieille loi de frimaire : à ce point de vue comme à tant d'autres, elle est, peut-on dire, le catéchisme du surnuméraire, le code du receveur.

C'est justement cette superposition, ce chevauchement, cet enchevêtrement des lois applicables, qui rendent la matière qui nous occupe si difficile à saisir par le gros public, par la masse des contribuables : une codification des lois d'enregistrement serait nécessaire. Les redevables, alors édifiés, seraient moins tentés de croire que les agents du Trésor chargés de percevoir l'impôt des successions le perçoivent à leur aise.

Une expérience personnelle nous permet

d'ajouter que la masse des gens qui apportent, bon an mal an, de 260 à 270 millions, et bientôt 380 millions (1), dans les caisses du Trésor, ne comprennent absolument rien à ce que la loi fiscale exige d'eux ; ils ne savent qu'une seule chose, c'est qu'ils ont six mois à dater du décès d'une personne pour acquitter les droits exigibles sur sa succession. Mais la quotité de ces droits, l'évaluation de la matière imposable et le calcul des impôts dont ils sont redevables leur sont choses absolument étrangères et incompréhensibles.

Aussi est-ce justement et uniquement sur ces points que nous allons insister, trop heureux si nous avions pu faire œuvre utile ; il est vraiment par trop criant que l'impôt le plus productif et, à la vérité, l'impôt le plus lourd, soit aussi l'impôt le moins connu et le plus difficile à comprendre.

---

(1) Impôts recouvrés en 1909 . . . . . 270.654.898 fr.
Impôts votés en 1910 (pour une année entière) . . . . . 80.017.000 fr.
Impôts proposés en 1911 (pour une année entière) . . . . . 28.274.000 fr.
Total. . . . . 378.945.898 fr.

CHAPITRE PREMIER

DES TARIFS

Examen rapide des divers tarifs en vigueur de l'an VII à nos jours. — Exposé critique de la loi actuelle du 8 avril 1910. — Sa genèse. — Le projet primitif de M. Cochery. — Dernier vestige des tarifs de 1901. — La tarification des legs de bienfaisance.

Sous l'empire de la loi fondamentale précitée du 22 *frimaire an VII*, la quotité du droit proportionnel applicable aux mutations par décès variait non seulement en raison des liens de la parenté, mais encore suivant la nature mobilière ou immobilière des biens dépendant de la succession.

Elle était fixée ainsi qu'il suit, savoir :

En ligne directe.	Meubles....	0,25 °/₀ (art. 69, § 1er, N° 3).
	Immeubles.	1 °/₀ (art. 69, § 3, N° 4).
Entre époux.	Meubles....	0,625 °/₀ (art. 69, § 4, *in fine*).
	Immeubles.	2,50 °/₀ (art. 69, § 6, N° 3).
Entre collatéraux ou entre personnes non parentes.	Meubles....	1,25 °/₀ (art. 69, § 4, N° 2).
	Immeubles.	5 °/₀ (art. 69, § 8).

Les droits de 25 centimes et de 1 franc pour 100, auxquels la loi de l'an VII avait soumis les mutations par décès en ligne directe de meubles et d'immeubles, n'ont pas été modifiés par *la loi du 28 avril* 1816. Mais l'article 53 de cette loi a remanié le taux des droits afférents aux transmissions par décès de biens meubles et immeubles, entre époux, en ligne collatérale et entre personnes non parentes, en spécifiant, en outre, que « lorsque l'époux survivant ou les enfants naturels sont appelés à la succession, à défaut de parents au degré successible, ils seront considérés, quant à la quotité des droits, comme personnes non parentes ».

Voici les taux fixés par cette loi :

MEUBLES

1. Mutations entre époux.....	1,50 %
2. Mutation entre frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces et autres parents au degré successible.....	2,50 %
3. Mutation entre toutes autres personnes	3,50 %

IMMEUBLES

1. Mutations entre époux.....	3 %
2. Mutations de frères et sœurs à frères et sœurs et descendants d'iceux, de ne-	

veux et nièces, petits-neveux et petites-nièces à oncles et tantes, grands-oncles et grand'tantes, et mutations entre autres parents au degré successible..... 5 °/₀

3. Mutations entre toutes autres personnes. 7 °/₀

L'article 33 de *la loi du 21 avril* 1832 a modifié à son tour la quotité des droits applicables aux mutations de biens meubles ou immeubles en ligne collatérale et entre personnes non parentes, comme il est ci-après indiqué :

MEUBLES

1. Mutations entre frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces..... 3 °/₀
2. Mutations entre grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces, cousins germains..... 4 °/₀
3. Mutations entre parents au-delà du 4e degré et jusqu'au 12e..... 5 °/₀
4. Mutations entre personnes non parentes. 6 °/₀

IMMEUBLES

1. Mutations entre frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces..... 6,50 °/₀
2. Mutations entre grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites nièces, cousins germains..... 7 °/₀
3. Mutations entre parents au-delà du 4e degré et jusqu'au 12e..... 8 °/₀
4. Mutations entre personnes non parentes. 9 °/₀

La distinction établie jusque-là, pour le taux des tarifs, entre les meubles et les immeubles, a été enfin abrogée par l'article 10 de *la loi du* 18 *mai* 1850, ainsi conçu : « Les transmissions de biens meubles à titre gratuit... qui s'effectuent par décès, seront assujetties aux diverses quotités de droits établis pour les transmissions d'un immeuble de la même espèce. » Sous cette réserve, les tarifs ne sont point modifiés, comme l'indique le tableau suivant :

DEGRÉ DE PARENTÉ	QUOTITÉ DES DROITS
En ligne directe	1 » p. 100
Entre époux	3 » p. 100
Entre frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces	6,50 p. 100
Entre grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces et cousins germains	7 » p. 100
Entre parents au-delà du quatrième degré jusqu'au douzième	8 » p. 100
Entre personnes non parentes	9 » p. 100

Pas de modification notable de cette tarification fiscale jusqu'à *la loi du* 25 *février* 1901. A noter cependant la loi du 9 mars

1891, d'après laquelle l'époux n'était soumis qu'au droit de 3 pour 100 sur l'usufruit qu'il recueillait en vertu de cette loi, mais restait assujetti au tarif de 9 pour 100 s'il arrivait à la succession à défaut de parents au degré successible. Et aussi la loi du 23 mars 1896, article 8, qui abroge, en ce qui concerne les enfants naturels, l'article 53 précité de la loi du 28 avril 1816, et ne les assujettit, dans tous les cas, qu'au droit de 1 pour 100.

Mais la loi du 25 février 1901 apporte des modifications profondes au régime antérieur, et notamment à la tarification jusqu'alors appliquée. Sous l'empire de la législation antérieure à cette loi, la quotité du droit applicable aux mutations par décès était proportionnelle et variait suivant le degré de parenté avec le défunt. L'article 2 de la loi nouvelle a établi un tarif qui, comme autrefois, est gradué d'après le degré de parenté de l'héritier ou du légataire avec le défunt, mais qui, en outre, au lieu de rester proportionnel, est progressif d'après l'importance de la part nette recueillie par chaque ayant-droit. Ce tarif, qui cessait de progresser à partir de 1 million, a été complété par l'article 10 de *la loi du* 30 *mars* 1902 (Inst. 3083 de la Ré-

gie), dont la progression s'étend jusqu'aux parts supérieures à 50 millions. Le tableau ci-après contient l'ensemble des tarifs édictés par ces deux lois, tarifs affranchis désormais de tous décimes :

Tableau

DEGRÉS DE PARENTÉ	TAUX APPLICABLES A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE											
	1 fr. et 2.000 fr.	2.001 fr. et 10.000 fr.	10.001 fr. et 50.000 fr.	50.001 fr. et 100.000 fr.	100.001 fr. et 250.000 fr.	250.001 fr. et 500.000 fr.	500.001 et 1 million	1.000.001 fr. et 2 millions	2.000.001 fr. et 5 millions	5.000.001 fr. et 10 millions	10.000.001 fr. et 50 millions	Au-delà de 50 millions
	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100
1° Ligne directe.....	1 fr.	1,25	1,50	1,75	2 fr.	2,50	2,50	3 fr.	3,50	4 fr.	4,50	5 fr.
2° Entre époux.....	3,75	4 »	4,50	5 »	5,50	6 »	6,50	7 »	7,50	8 »	8,50	9 »
3° Entre frères et sœurs...	8,50	9 »	9,50	10 »	10,50	11 »	11,50	12 »	12,50	13 »	13,50	14 »
4° Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces.....	10 »	10,50	11 »	11,50	12 »	12,50	13 »	13,50	14 »	14,50	15 »	15,50
5° Entre grands-oncles ou grand'tantes et petits-neveux ou petites-nièces, et entre cousins germains...	12 »	12,50	13 »	13,50	14 »	14,50	15 »	15,50	16 »	16,50	17 »	17,50
6° Entre parents aux 5e et 6e degrés.....	14 »	14,50	15 »	15,50	16 »	16,50	17 »	17,50	18 »	18,50	19 »	19,50
7° Entre parents au-delà du 6e degré et entre personnes non parentes.....	15 »	15,50	16 »	16,50	17 »	17,50	18 »	18,50	19 »	19,50	20 »	20,50

En outre, l'article 19 de la loi du 25 février 1901 soustrait à l'application des tarifs progressifs, pour le soumettre à un droit proportionnel de 9 pour 100, sans décimes, les legs faits aux départements, aux communes et aux établissements publics ou d'utilité publique, lorsque ces legs présentent un caractère de bienfaisance ou d'assistance.

Les tarifs actuellement applicables aux successions sont déterminés par l'article 10 de *la loi de finances du 8 avril* 1910, promulguée au *Journal Officiel* du 10.

Ils sont devenus exécutoires dans le délai fixé par le décret des 5-11 novembre 1870, c'est-à-dire un jour franc après la promulgation, le 12 avril, à Paris, et partout ailleurs, dans l'étendue de chaque arrondissement, un jour franc après l'arrivée au chef-lieu de cet arrondissement du *Journal Officiel* qui les contient (1) ; grâce à la rapidité de nos moyens de transport, la loi est donc devenue applicable dans la majeure partie du territoire français, à dater du 12 avril dernier.

---

(1) *Journal officiel* des 6 et 7 novembre 1870, XII[e] série, Bulletin 29, n° 169.

Sont assujetties aux dispositions de la loi nouvelle toutes les successions ouvertes depuis cette époque ; la loi de 1910 n'ayant pas d'effet rétroactif (1), toute déclaration de la succession d'une personne décédée jusqu'à sa publication, c'est-à-dire, d'une manière générale, décédée au plus tard le 11 avril 1910, est régie par les lois antérieures ci-dessus examinées.

Tel est le principe ; il ne souffre aucune exception. C'est le tarif en vigueur au jour du décès du testateur qui sera applicable dans le cas d'usufruits successifs, de legs faits sous condition suspensive, de legs soumis à autorisation ; c'est d'après la loi appliquée lors du décès de leur auteur que sera taxée la déclaration complémentaire à souscrire par les héritiers en cas de retour des biens dans l'hérédité, sous l'empire de la réalisation d'une condition résolutoire.

Si, notamment, au cas d'usufruits successifs, le démembrement s'est opéré par décès en 1884 et si le premier usufruitier est décédé en mai 1910, le second usufruitier de

(1) Il n'y a en effet dans la loi aucune disposition de cette nature.

vra acquitter les droits à sa charge d'après les tarifs proportionnels en vigueur en 1884.

L'article 10 de la loi de finances du 8 avril 1910 est ainsi conçu :

Art. 10. — « Les droits de mutation par décès, établis par l'article 2 de la loi de finances du 25 février 1901 et par l'article 10 de la loi de finances du 30 mars 1902 sont fixés aux taux ci-après, sans addition d'aucun décime, pour la part nette recueillie par chaque ayant-droit :

Tableau

INDICATION des DEGRÉS DE PARENTÉ	TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE											
	1 fr. et 2.000 fr.	2.001 fr. et 10.000 fr.	10.001 fr. et 50.000 fr.	50.001 fr. et 100.000 fr.	100.001 fr. et 250.000 fr.	250.001 fr. et 500.000 fr.	500.001 fr. et 1.000.000 de fr.	1.000.001 fr. et 2.000.000 de fr.	2.000.001 fr. et 5.000.000 de fr.	5.000.001 fr. et 10.000.000 de fr.	10.000.001 fr. et 30.000.000 de fr.	Au delà de 30.000.000 de fr.
	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100
1° En ligne directe au premier degré.....	1 fr.	1,50	2 fr.	2,50	3 fr.	3,50	4 fr.	4,50	5 fr.	5,50	6 »	6,50
2° En ligne directe au second degré.....	1,50	2 »	2,50	3 »	3,50	4 »	4,50	5 »	5,50	6 »	6,50	7 »
3° En ligne directe, au-delà du second degré.....	2 »	2,50	3 »	3,50	4 »	4,50	5 »	5,50	6 »	6,50	7 »	7,50
4° Entre époux.....	4 »	4,75	5,50	6,25	7 »	7,75	8,50	9,25	10 »	10,75	11,50	12,25
5° Entre frères et sœurs...	10 »	10,75	11,50	12,25	13 »	13,75	14,50	15,25	16 »	16,75	17,50	18,25
6° Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces.....	12 »	13 »	14 »	15 »	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »
7° Entre grands-oncles ou grand'tantes, petits-neveux ou petites-nièces et entre cousins germains.....	15 »	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »	24 »	25 »	26 »
8° Entre parents au-delà du quatrième degré et entre personnes non parentes...	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »	24 »	25 »	26 »	27 »	28 »	29 »

La législation nouvelle conserve donc expressément les caractères de la législation antérieure.

Le tarif est, comme autrefois, gradué d'après le degré de parenté de l'héritier ou du légataire avec le défunt ; plus faibles sont les liens de parenté, plus élevés sont les droits.

Le tarif est progressif, comme jadis, d'après l'importance de la part nette recueillie par chaque ayant-droit jusqu'à 50 millions. Cette part est divisée en tranches, comme il est facile de le voir en se reportant au tableau ci-dessus, de 1 à 2.000 francs, de 2.001 à 10.000 francs, de 10.001 à 50.000 francs, de 50.001 à 100.000 francs, et ainsi de suite. Les droits varient d'une tranche à l'autre, augmentant avec l'importance de l'hérédité, ou, plus exactement, avec l'importance de la part nette recueillie par chaque héritier. Dans chaque tranche, le tarif est proportionnel, mais il est progressif d'une tranche à l'autre ; et il en est ainsi, quel que soit le degré de parenté. Enfin, pour les parts nettes supérieures à 50 millions, les droits sont proportionnels.

Mais le nouveau tarif de 1910 est majoré et accru d'une manière prodigieuse ; l'augmentation devra procurer un supplément d'im-

pôts de 40.950.000 francs pour les huit mois de 1910 et de 80.017.700 francs pour 1911 et toute année normale, aux termes du Rapport général fait au nom de la Commission du budget par M. L.-L. Klotz, député de la Somme, ancien ministre des finances.

C'est ainsi une augmentation du tiers du produit total de l'impôt. Comme, d'autre part, la fortune est très divisée en France et que les petites successions sont les plus nombreuses (1), on peut dire sans exagération que les petites et moyennes fortunes sont surchargées d'un nouvel impôt successoral de 60 à 80 pour 100 supérieur à l'ancien. Elles seules supportent presque tout le poids de la surtaxe.

Ces petites ou moyennes successions offrent en effet communément un modique mobilier, ordinairement assuré, un livret de caisse d'épargne, une ou plusieurs maisons et quelques petits lopins de terre, toutes choses pour les-

---

(1) En 1909 notamment, d'après la statistique dressée et publiée par l'Administration de l'Enregistrement elle-même, sur un total de 393.305 successions, le nombre des successions de faible importance, des successions inférieures à 10,000 fr., s'est élevé à 315.033, soit plus des cinq sixièmes de l'ensemble des successions déclarées.

quelles le fisc est si solidement armé que la fraude est très difficile, sinon impossible.

Ici le nouvel impôt frappera à coup sûr ; le nouveau tarif jouera intégralement ; contre bonnes espèces sonnantes et trébuchantes, l'héritier rachètera de l'Etat, *son cohéritier obligatoire*, cette nouvelle investiture féodale.

Le bourgeois aisé, le riche propriétaire, plus ou moins absentéistes l'un et l'autre, possesseurs d'immeubles dans des régions souvent très éloignées de leur domicile, et dont la fortune consiste surtout en valeurs mobilières au porteur, échappent plus aisément à l'impôt ; leurs héritiers ne déclarent fréquemment pas tous les immeubles, omettant la plupart de ceux situés hors du domicile, et se gardent bien d'ordinaire de souffler mot des valeurs mobilières.

L'impôt successoral est donc naturellement injuste et toute aggravation nouvelle de son taux est inique et antidémocratique.

C'est l'idée qui paraissait avoir animé M. Cochery, dans le tarif ci-après par lui soumis à la Commission du budget, en septembre 1909 :

Tarif proposé par M. Cochery

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ	TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE											
	1 fr. et 2.000 fr.	2.001 fr. et 10.000 fr.	10.001 fr. et 50.000 fr.	50.001 fr. et 100.000 fr.	100.001 fr. et 250.000 fr.	250.001 fr. et 500.000 fr.	500.001 fr. et 1 million	1 million et 2 millions	2 millions et 5 millions	5 millions et 10 millions	10 millions et 50 millions	Au delà de 50 millions
	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100
Enfants et père ou mère .	1 fr.	1,25	2 fr.	2,50	3 fr.	3,50	4 fr.	5 fr.	6 fr.	7 fr.	8 fr.	9 fr.
Petits-enfants et ascendants autres que père et mère .	2 »	2,50	4 »	5 »	6 »	7 »	8 »	10 »	12 »	14 »	16 »	18 »
Entre époux	3,75	4 »	5 »	5,50	6 »	6,50	7 »	8 »	9 »	10 »	11 »	12 »
Entre frères et sœurs . . .	8,50	9 »	10 »	10,50	11 »	11,50	12 »	13 »	14 »	15 »	16 »	17 »
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	10 »	10,50	11,50	12 »	12,50	13 »	13,50	14,50	15,50	16,50	17,50	18,50
Entre grands-oncles ou grand'tantes, petits-neveux ou petites-nièces et entre cousins-germains .	12 »	12,50	14 »	15 »	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »
Entre parents au-delà du 4e degré et entre personnes non parentes.	15 »	5,50	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »	24 »	25 »	26 »

L'honorable ministre des finances n'avait pas osé aller aussi loin que les législateurs l'ont entraîné par la suite. Mais, comme il devait se procurer des ressources pour équilibrer son budget, déficitaire selon la coutume, il s'efforçait, dans une interwiew publiée le 23 septembre 1909 (1), de justifier la première augmentation de tarifs par lui proposée.

Contrairement, en effet, à l'opinion de l'illustre chancelier anglais Gladstone (2), le ministre des finances n'est point, à notre sens, comme le voyageur à sec qui se moque des voleurs :

Cantabit vacuus coram latrone viator.

Il doit, au contraire, se procurer des ressources dont les honorables représentants du peuple vont s'empresser de le dépouiller par le vote de dépenses sans cesse accrues ou la création ininterrompue de services nouveaux, toujours escortée de l'extension des anciens. Néanmoins, il veut aussi éviter les critiques

---

(1) Reproduite par le *Petit Méridional*, journal quotidien, du 23 septembre 1909.

(2) Opinion rapportée par M. Paul Leroy-Beaulieu (*Op. cit.*, t. II, chap. V.)

de ces bons contribuables, et surtout de la presse, qui leur dessille les yeux.

C'est ainsi que M. Cochery était amené à exposer la façon dont il a procédé au remaniement du tarif de 1901, alors en vigueur :

« L'écart existant, pour chaque catégorie d'héritiers, entre les quotités successives de la progression, est en général de 0 fr. 50, quelle que soit l'importance des valeurs comprises dans les diverses branches du tarif ; il est même de 0 fr. 25 pour les premières branches de la ligne directe. Il nous a paru que le taux de la progression doit s'accentuer davantage, à mesure que les parts sont plus élevées et que le degré de parenté s'éloigne. C'est d'après ce principe qu'a été établi le tarif proposé. *Il n'apporte aucun changement aux tranches les plus faibles, à celles des valeurs de* 1.000 *à* 2.000 *francs et de* 2.000 *à* 10.000 *francs* ; toutes les parts successorales de 10.000 francs et au-dessous restent ainsi sous le régime actuel.

» Par suite de cette restriction, c'est le plus grand nombre des héritiers et des légataires qui se trouvent en dehors de la nouvelle tarification ; sur 1.124.000 parts successorales imposées en 1907, 1.050.000, en effet, ne dépas-

saient pas 10.000 francs, de sorte que le remaniement du tarif s'appliquerait à 74.000 parts seulement. Quant au taux de la progression proposée en ce qui concerne les parts supérieures à 10.000 francs, il est plus élevé pour les parents du quatrième degré et pour les personnes non parentes que pour les autres successibles et, dans toutes les lignes, il croît dans une proportion plus forte pour les tranches supérieures à un million que pour celles inférieures à ce chiffre. »

Ainsi conçu, le projet de M. Cochery pouvait se soutenir dans ses grandes lignes, bien qu'en principe nous soyions opposé à toute nouvelle aggravation de taxes, déjà excessives, à notre avis.

De ce projet, relativement timide, mais qui devait tout de même, dans l'esprit de son auteur, procurer plus de quarante nouveaux millions de recettes, il n'est pas resté grand' chose, au point de vue des tarifs : tout a été remanié, hormis les droits en ligne directe sur les parts nettes inférieures à 2.000 francs, qui sont restés de 1 pour 100, au premier degré.

On en a conservé aussi le principe de la subdivision de la ligne directe en divers de-

grés au point de vue fiscal, ce qui constitue un raffinement nouveau de l'art de soutirer les deniers des contribuables et ne peut se justifier que par l'inconscient désir du Trésor d'augmenter la détresse des héritiers très jeunes ou très vieux : au-delà du second degré, ceux-ci viennent souvent, en effet, de perdre leur unique soutien !

Enfin, du projet Cochery a subsisté l'assimilation au point de vue fiscal des parents au-delà du quatrième degré, et des personnes non parentes. Sans apprécier au point de vue du droit civil la valeur et les motifs de cette concession aux disciples des Saint-Simoniens, on ne peut que se récrier en voyant cette nouvelle extravagance fiscale qui nous montre désormais ouverte une lutte sans merci entre l'inexorable et malin fisc et le docile et ignorant contribuable.

L'harmonie du droit civil (1) et du droit fiscal, déjà rompue en 1901, disparaît à jamais. Gigantesque pieuvre, le Trésor semble vouloir engloutir toutes les facultés du mal-

---

(1) Aux termes du Code civil, la parenté s'étend jusqu'au 12e degré : « Les parents au-delà du 12e degré ne succèdent pas. » (Art. 755, 1er alinéa).

heureux contribuable sous les multiples ventouses de ses monstrueuses tentacules. Tantôt, c'est la tranche imposable qui diminue d'importance, chacune supportant un tarif plus élevé ; tantôt c'est le degré de parenté qui est fiscalement et arbitrairement modifié ; tantôt les droits sont démesurément majorés ; tantôt enfin l'évaluation de la matière imposable est modifiée. Mais toutes les lois fiscales concourent au même but ; toutes procèdent d'un même système : *ab uno disce omnes.*

Contribuable, incline-toi. Paye et résigne-toi, comme le faisait déjà Virgile, qui avait vu dans sa jeunesse la brutale cupidité des Centurions lui confisquer l'enclos de ses aïeux (1).

La loi nouvelle fait même un pas en avant, toujours dans le sens d'une fiscalité excessive : *en ligne directe*, les divers taux du tarif progressif sont majorés pour les parents au second degré et pour les parents au-delà du second degré.

Si, par exemple, le petit-fils hérite directe-

(1) *Nos patriæ fines et dulcia linquimus arva,*
Nos patriam fugimus.
(Eglogue, I)

ment de son grand-père, le droit à acquitter, autrefois de 1 pour 100 dans tous les degrés de la ligne directe, s'élève maintenant à 1,50 pour 100 sur la fraction de part nette comprise entre 1 franc et 2.000 francs : le droit atteint progressivement 7 pour cent dans la tranche la plus élevée. De même, lorsque l'arrière-petit-fils hérite directement de son bisaïeul, le droit varie aujourd'hui de 2 pour 100 à 7,50 pour 100.

Une chose même très curieuse, c'est que les petites successions *en ligne directe*, de beaucoup les plus nombreuses, comme le démontrent les statistiques officielles (1), et à divers titres les plus intéressantes, sont relativement plus atteintes par le nouvel impôt que les hérédités beaucoup plus fortes.

En effet, dans la première tranche, celle comprenant les parts nettes inférieures à 2.000 francs, le droit nouveau est majoré de 50 pour 100 pour les parents du second degré et doublé pour les autres. Bien au contraire, les fortes successions, celles dont les parts

---

(1) D'ailleurs les héritages dévolus en ligne directe sont bien supérieurs en nombre à tous les autres : ils figurent pour plus des deux tiers en 1909.

nettes dépassent 50 millions, sont beaucoup moins atteintes par cette aggravation de l'impôt nouveau. Le petit-fils ne paye que 0,50 pour 100 de plus que le fils ; sa part supporte 7 pour 100, celle du fils 6,50 pour 100. Au degré suivant, on ne paye que 0,50 en plus, soit du 7,50 pour 100.

Ainsi donc, si, par suite du décès prématuré du chef d'une famille nombreuse, ainsi jetée dans la misère, les orphelins recueillent directement la *modeste* succession de leurs aïeux ou bisaïeux, le fisc va brutalement les frapper et aggraver leur misère sous le poids d'un nouvel impôt, majoré de 50 ou de 100 pour 100. Une situation identique dans une famille riche et peu nombreuse produira des effets diamétralement opposés. La part du fisc sera relativement bien moins grande.

Sous l'empire de la loi de 1901, complétée par l'article 10 de la loi du 30 mars 1902, le taux maximum était uniformément de 5 pour 100 pour tous les degrés en ligne directe ; au premier degré, il passe maintenant à 6,50 pour 100 dans la dernière tranche, et il s'élève respectivement à 7 pour 100 et 7,50 pour 100 pour les degrés subséquents, notamment pour les petits-fils et arrière-petits-fils :

majoration d'à peine un treizième ou un sixième sur les tarifs nouveaux du premier degré, suivant le cas, alors que la surtaxe est de 50 ou 100 pour 100 pour les tranches inférieures à 2.000 francs et pour les degrés correspondants.

Singulière méthode et singuliers résultats pour des ministres et des législateurs qui se piquent de démocratie et saturent la masse populaire de mots creux et de vaines promesses.

Les législateurs de 1901 furent plus avisés en ce sens ; sur le rapport de M. Mesureur, la Chambre repoussa tous les projets d'aggravation du tarif progressif en ligne directe (1).

Toutefois, les tarifs nouveaux demeurent affranchis de tout décime. Ce pas, le législateur n'a point encore osé le faire : la loi de 1901 est vraiment encore trop récente ! Mais comme la plupart de nos droits d'enregistrement sont encore soumis à des décimes de guerre, établis à titre provisoire il y a plus

(1) *Journal officiel*, Documents parlementaires, Chambre 1900, p. 1741.

d'un siècle (1), ce n'est que partie remise, et quand le temps aura un peu passé sur les belles et chaleureuses déclarations apportées en 1894 par M. Poincaré à la tribune de la Chambre (2), nous verrons revenir, en matière de successions, les décimes d'antan ; à moins que, lassé et écœuré, le contribuable ne nous représente quelque autre antique et terrible spectacle !

Il est cependant dans la loi nouvelle un tarif ancien qui persiste : c'est celui établi par l'article 19 de la loi du 25 février 1901. Il vise les *legs* dits *de bienfaisance* et ses dispositions sont limitatives et ne peuvent être étendues qu'aux cas expressément prévus par le législateur. L'on y voit en substance, dans les trois premiers paragraphes, les dispositions suivantes :

« Sont soumis à un droit de 9 francs pour

---

(1) Le premier décime fut établi par la loi du 6 prairial an VII, art. 1er. Les autres, successivement créés et supprimés, ont été définitivement remis en vigueur par la loi du 30 déc. 1873, art. 2. Actuellement la plupart des droits d'enregistrement sont augmentés de deux décimes et demi, soit du quart de leur montant. Les droits de succession en sont exempts depuis 1901 seulement.

(2) Voir exposé des motifs de son projet de loi. *Journal officiel.* Doc. parl. Chambre, année 1894, p. 1248, col. 3.

Cf. également *Rev. Enregist.*, 834, p. 705 et 706.

100 francs, sans addition de décimes, les (dons et) *legs* faits aux départements et aux communes, en tant qu'ils sont affectés, par la volonté expresse du donateur, à des œuvres d'assistance, ainsi que les (dons et) *legs* faits aux établissements publics charitables et hospitaliers, aux sociétés de secours mutuels, et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance.

» Il sera statué sur le caractère de bienfaisance de la disposition par le décret rendu en Conseil d'Etat ou l'arrêté préfectoral qui en autorisera l'acceptation.

» Sont également soumis à un droit de 9 francs pour 100 francs (9 0/0), sans addition de décimes, les (dons et) *legs* faits aux sociétés d'instruction et d'éducation populaire gratuites reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'Etat. »

Ainsi donc, pour bénéficier de ce tarif proportionnel de faveur, les legs doivent satisfaire à trois conditions essentielles :

1° Etre adressés à l'une des personnes morales désignées dans l'article 19, établissements publics, charitables et hospitaliers, sociétés de secours mutuels, certaines sociétés

reconnues d'utilité publique, certaines sociétés d'instruction et d'éducation populaire, départements, communes, et, par extension et analogie, bien que la loi soit muette à cet égard, les sections et syndicats de communes, créés dans les conditions prévues par les articles 116, 117 et 161 de la loi du 5 avril 1884, et par la loi du 22 mars 1890, ou encore les hameaux ou quartiers de communes qui ne sont point encore à l'état de section ayant la personnalité civile, et qui cependant peuvent recevoir des dons et legs, conformément à l'article 3 de la loi du 4 février 1901.

2° Etre destinés à des œuvres d'assistance, c'est-à-dire à des institutions ou fondations ayant pour objet d'apporter un soulagement quelconque aux infortunes morales ou physiques, de fournir un secours matériel ou moral aux enfants abandonnés, aux orphelins, aux infirmes, aux malades, aux indigents ou aux vieillards, à ceux en un mot qui ne savent, ne veulent ou ne peuvent point gagner leur vie et celle de leur famille. Citons notamment parmi ces institutions, les crèches, les orphelinats, les hospices, les hôpitaux, les sanatoria, les asiles de nuit, les dépôts de mendicité, les asiles d'aliénés, les œuvres de sau-

vetage, les sociétés de patronage des prisonniers libérés, toutes institutions visées dans les débats qui ont marqué à la Chambre la discussion de la loi de 1901 (1).

3° La troisième et dernière condition imposée pour le bénéfice du tarif de faveur consiste dans « une affectation formelle et précise de bienfaisance », suivant l'expression de M. Cordelet (2), sauf quand l'attribution du legs est un établissement public charitable et hospitalier. Pour ces établissements, dit encore M. Cordelet, l'affectation exigée résulte de leur *caractère* même (3).

Quant à la propriété de bienfaisance, elle sera déterminée dans la forme prévue par le deuxième paragraphe précité de l'article 19 de la loi de 1901. C'est le décret ou l'arrêté d'autorisation qui déterminera chaque fois si l'Administration de l'Enregistrement doit appliquer le droit proportionnel de 9 pour 100 ou le tarif progressif. Toute difficulté est ainsi prévenue : c'est d'ailleurs ce qu'a voulu

---

(1) *Journal officiel*. Débats. Chambre. Séance du 19 nov. 1895, p. 2419 et suivantes.

(2) *Journal officiel*. Doc. parl. Sénat, 1896, p. 303.

(3) Voir le savant ouvrage de M. Roussel : La déclaration du caractère des dons et legs charitables faits aux établissements publics ou d'utilité publique (p. 19).

le législateur, ainsi qu'il résulte du rapport de M. Mesureur à la Chambre (1).

Bien plus, si le décret ou l'arrêté autorisant l'acceptation de la libéralité avait omis de statuer sur son caractère de bienfaisance, un acte de même nature pourrait réparer cette omission. C'est ce qu'a décidé, après une longue discussion, le Conseil d'Etat en ce qui concerne les décrets d'autorisation, estimant qu'un nouveau décret pouvait combler la lacune (2). On peut, par analogie, étendre cette solution et dire qu'un arrêté préfectoral peut compléter un premier arrêté d'autorisation.

Mais il est des cas où les libéralités faites aux personnes morales précitées ne nécessitent point l'intervention du pouvoir central ; assez fréquemment même, il n'est plus besoin, comme autrefois, d'une autorisation expresse. La loi décentralisatrice du 4 février 1901 a même, en rendant plus légère la tutelle administrative, augmenté le nombre des cas où les legs, notamment, sont dispensés d'autorisation.

C'est alors l'Administration de l'Enregis-

---

(1) *Journal officiel.* Doc. parl. Chambre, 1900, p. 1747, col. 2.
(2) D. 15 mai 1904.

trement qui statue seule sur le caractère de bienfaisance de la libéralité, puisque aucune autre autorité constituée ne peut, à la faveur d'un texte de loi exprès, lui imposer sa décision ; sans préjudice toutefois du contrôle des tribunaux judiciaires, seuls compétents en matière d'enregistrement.

Pour bénéficier du tarif proportionnel, les intéressés doivent exciper des conditions exigées par la loi et fournir toutes justifications nécessaires : faute de quoi le tarif progressif serait rigoureusement appliqué par les agents du fisc.

Tels sont les divers tarifs actuellement en vigueur, beaucoup trop élevés à notre sens. Quelques critiques qu'ils méritent, leur parfaite connaissance est insuffisante pour permettre de calculer les droits exigibles sur une espèce donnée, sur une succession quelconque. Il faut auparavant savoir de quelle manière doivent être évalués les divers biens héréditaires, afin d'obtenir la consistance totale des valeurs imposables.

CHAPITRE II

DES ÉVALUATIONS

Examen critique des divers modes d'évaluation des meubles par nature. — Moyens d'éviter dans certains cas les conséquences désastreuses des prescriptions légales. — Estimation des meubles par la détermination de la loi (créances, rentes et pensions, valeurs mobilières); critique. — De l'évaluation des immeubles. — Distinction des immeubles ruraux, des immeubles urbains, des propriétés bâties (loi du 26 déc. 1908) et des immeubles improductifs. — Des transmissions en nue-propriété et usufruit (usufruit total ou partiel, usufruits conjoints, successifs, temporaires, à durée indéterminée).

La détermination de la valeur imposable des biens transmis par décès est chose assez compliquée : les règles applicables varient, en effet, non seulement suivant l'essence des biens héréditaires, meubles ou immeubles, mais encore suivant les diverses catégories de ces deux espèces de biens (1), ou avec la na-

(1) Rappr. Art. 516 et 527 du Code civil.

ture de la transmission, soit en toute propriété, soit seulement en nue-propriété ou en usufruit.

La valeur de la propriété des biens meubles, aux termes de l'article 15 de la loi du 25 février 1901, complétant l'article 3 de la loi du 21 juin 1875, est déterminée pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès :

« 1° Par l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans les deux années du décès ;

» 2° Par le prix exprimé dans les actes de vente, lorsque cette vente a eu lieu publiquement et dans les deux années qui suivent le décès. Cette disposition s'applique aux objets inventoriés et estimés conformément au paragraphe premier et dont l'évaluation serait inférieure au prix de vente ;

» 3° A défaut d'inventaire, d'actes ou de vente, en prenant pour base 33 pour 100 de l'évaluation faite dans les polices d'assurance en cours au jour du décès et souscrites par le défunt ou ses auteurs moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession, sauf preuve contraire. Cette disposition ne s'applique

pas aux polices d'assurances concernant les récoltes, les bestiaux ou les marchandises ;

» 4° Enfin, à défaut de toutes les bases d'évaluation établies aux trois paragraphes précédents, par la déclaration faite conformément au paragraphe 8 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII (1). »

Ce sont donc les estimations portées dans les inventaires ou autres actes, tels que partages, transactions, etc., que les parties sont tenues d'attribuer aux objets mobiliers qui y sont désignés et qui doivent servir de base au calcul des droits, si toutefois cependant ces actes sont passés dans les deux années suivant le décès, à compter du jour de l'ouverture de la succession. Il a été même décidé, par une solution de l'Administration, en date du 25 août 1894, qu'un inventaire rectificatif postérieur au premier, fait par le même expert, d'après ses seuls souvenirs, loin des objets appréciés et estimés, ne saurait être pris

---

(1) L'art. 15 de la loi de 1901 ajoute : « L'insuffisance dans l'estimation des biens déclarés sera frappée d'une pénalité si elle résulte d'un acte antérieur à la déclaration. Si au contraire l'acte est postérieur à cette déclaration, il ne sera perçu qu'un droit simple sur la différence existant entre l'estimation des parties et l'évaluation contenue aux actes. »

en considération (1). Cette solution ne peut guère être critiquée, car le contrôle serait impossible.

Telle est donc la règle essentielle. Si toutefois les inventaires ou autres actes servant de base à l'évaluation ont été suivis de ventes publiques de meubles effectuées dans les deux années du décès, on doit rapprocher les prix de vente des estimations de l'inventaire. Si les prix de vente sont supérieurs, ils serviront de base à la liquidation des droits ; si, au contraire, les estimations de l'inventaire sont plus élevées, on négligera les prix de vente. Il a été même décidé, par une solution du 28 août 1894, que « si les évaluations de l'inventaire sont dépassées lors de la vente pour certains objets, tandis que d'autres sont adjugés à un prix inférieur à leur estimation, le droit de succession doit se liquider d'après le prix de vente pour les premiers et d'après les chiffres de l'inventaire pour les seconds (2). Solution assez inique, mais qui actuellement fait, peut-on dire, loi en la ma-

(1) Rappr. Maguéro. Traité alphabétique, Supplément, V° Succession.

(2) *Revue de l'Enregistrement*, n° 1218.

tière, les parties ne l'ayant point soumise aux tribunaux.

Une autre solution non moins critiquable décide qu'en cas de prix de vente inférieur aux évaluations de l'inventaire, ces évaluations doivent servir de base à la liquidation des droits, alors même que l'inventaire contiendrait des protestations contre les chiffres fixés par l'expert dans son évaluation (1).

Nous ne saurions trop nous élever, non seulement contre ces solutions, mais contre la règle elle-même ; pourquoi ne point s'en tenir toujours, sauf contrôle, aux énonciations de l'inventaire, acceptés par les parties ? Les meubles ont été généralement prisés à une date rapprochée du décès (2) et leur estimation est celle de leur valeur au décès : ils n'ont point perdu, dans l'intervalle, de valeur notable. Mais si, par un fait accidentel, certains de ces meubles sont vendus à une somme supérieure à cette évaluation, le fisc va prendre cette base nouvelle ! Si, en outre, d'autres

---

(1) *Revue de l'Enregistrement*, 1218.

(2) Rappr. Code pr., art. 174 ; Code civ., art. 1442, 1456 et 769.

sont vendus à une somme inférieure, le Trésor n'admettra point de compensation !

Supposons, par exemple, une succession comprenant des meubles par nature qui, à la faveur d'une législation nouvelle, d'une variation de la mode, d'un engouement général et immodéré ou d'une découverte scientifique récente, acquièrent subitement une valeur bien plus grande et atteignent, lors d'une vente publique postérieure, un prix élevé. Sera-t-il juste de prendre ce prix pour base ? Non, à notre avis, car les meubles par nature devraient être taxés, comme tous les autres biens, d'après leur valeur au jour du décès. Un événement ultérieur, fortuit ou non, ne saurait influer sur l'assiette de l'impôt.

Pourquoi d'ailleurs, en matière immobilière, le Trésor adopte-t-il une solution sensiblement contraire ? Pourquoi une maison sera-t-elle évaluée d'après son revenu brut capitalisé par 20, et taxée sur ce chiffre, alors que, d'une adjudication publique postérieure résultera un prix de vente bien inférieur à la valeur vénale taxée. Ces bons Pères Conscrits, qui rejetèrent avec enthousiasme, dans la séance du 28 janvier 1901, un amendement tendant à rembourser les sommes trop per-

ques dans ce dernier cas (1), auraient dû au moins avoir le courage et la pudeur de décider qu'en matière mobilière, en vertu des mêmes principes, pour les mêmes raisons, l'on s'en tiendrait à la prisée initiale, faite selon le vœu et les prescriptions de la loi.

Remarquons d'ailleurs que l'Administration doit seulement tenir compte des prix nets des ventes publiques ; quant aux ventes amiables, elles ne sauraient servir de base légale pour la liquidation des droits de mutation par décès. Cela résulte expressément des discussions parlementaires (2).

A défaut d'inventaire, d'actes ou de ventes publiques, ce sont les *polices d'assurances* qui servent de base à la détermination de la valeur imposable des biens meubles, à la condition qu'elles soient *en cours au jour du décès et souscrites* par le défunt ou ses auteurs *moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession.*

En cas d'existence simultanée d'une assurance et d'un inventaire, d'un acte estimatif ou d'une vente publique, on ne doit point

---

(1) *Journal officiel*, p. 114, col. 1.
(2) *Journal officiel*, p. 76, col. 3.

prendre en considération la police d'assurance, alors même que les 33 pour 100 de l'évaluation d'une police d'assurance donneraient un chiffre supérieur.

Il est donc du devoir des parties qui voudraient écarter les évaluations désastreuses, au point de vue fiscal, d'une police d'assurance, de faire dresser au plus vite un inventaire ou tout autre acte pouvant servir de base au calcul des droits (1) ; ici, le fisc sera joué par la seule observation des prescriptions légales.

Rentrent seulement dans les prévisions de l'article 11 de la loi du 25 février 1901, les polices d'*assurances contre l'incendie* (2), ainsi qu'il résulte des documents parlementai-

---

(1) Les successibles peuvent également échapper, même sans inventaire, aux conséquences rigoureuses d'une trop forte évaluation de leur mobilier dans les polices d'assurances : il leur suffira d'indiquer inexactement la Compagnie. L'Administration, qui a dû renoncer à contrôler les estimations mobilières quand la déclaration ne contient pas la désignation de l'assurance, ne pourra pas davantage exercer ce contrôle si la désignation est inexacte. *On n'encourt* d'ailleurs de ce chef *aucune pénalité*, le Sénat ayant supprimé celles prévues par le projet de loi qui, après modification, est devenu la loi du 31 mars 1903.

(2) A l'exception toutefois de celles concernant les récoltes, les bestiaux et les marchandises.

res (1) et aussi de l'article 6 de la loi du 31 mars 1903 (2), qui édicte les mesures de nature à assurer l'exécution des dispositions concernant les polices d'assurances, mesures d'ailleurs dépourvues de sanction efficace, car *les déclarants n'encourent aucune pénalité* en cas de fausse ou d'inexacte déclaration.

Les assurances maritimes et fluviales, celles contre le vol, la perte des objets, notamment, ne sauraient être prises en considération pour l'évaluation de la matière imposable.

Si, d'autre part, l'impôt n'est point liquidé d'après la valeur attribuée aux objets mobiliers dans les polices d'assurances contre l'incendie, mais seulement sur les 33 pour 100 (un tiers environ) de cette valeur, c'est parce

---

(1) Deuxième rapport de M. Doumer. *Journal officiel*. Doc. parl. Chambre, p. 898, col. 1. — Rapport de M. Cordelet, *Journal officiel*. Doc. parl. Sénat, p. 304.

(2) Loi du 31 mars 1903, art. 6. — Dans toutes les déclarations de mutations par décès, les héritiers, donataires ou légataires devront faire connaître si les meubles étaient l'objet d'un contrat d'assurance *contre l'incendie* au jour du décès, et, au cas de l'affirmative, indiquer la date du contrat, le nom ou la raison sociale et le domicile de l'assureur, ainsi que le montant des risques.

Sera réputée non existante en ce qui concerne lesdits meubles toute déclaration de mutation par décès qui ne contiendrait pas cette mention. »

qu'en général les assurés ne tiennent pas compte de la dépréciation et assurent la somme qu'ils seraient obligés de débourser pour remplacer leur mobilier en cas de sinistre ; c'est là d'ailleurs la raison donnée par le législateur (1). On peut ajouter l'affection des assurés pour un mobilier composé de pieux souvenirs ou encore (2) le désir, encouragé, du reste, par les compagnies, d'augmenter les primes.

L'évaluation, ainsi donnée par le législateur comme base à la liquidation de l'impôt sur les meubles assurés, ne peut donc que nous satisfaire.

Quant aux conditions que doivent remplir les polices d'assurances pour servir de moyen d'appréciation de la valeur fiscale des objets mobiliers, il serait superflu d'y insister, car la question ne présente aucun intérêt, et le texte légal précité est assez clair. Notons seulement qu'elles doivent être récentes, *souscrites* au plus tard par le défunt ou ses auteurs, au sens juridique du mot, *dans les cinq ans*

(1) Rapport de M. Monestier, *Journal officiel*, Doc. parl., Sénat, 1900, p. 978, col. 2.

(2) Rapp. de M. Dauphin. *Journal officiel*. Doc. parl., Sénat, p. 527, col. 3, R. E., n° 3915.

précédant le décès et ne point se trouver résolues au jour du décès, notamment par arrivée du terme ou par résiliation. La clause de tacite reconduction contenue dans certaines polices est donc sans effet et négligeable au point de vue fiscal.

A défaut d'inventaire ou d'autres actes estimatifs, de vente publique ou de police d'assurance, c'est *la déclaration estimative des parties* qui doit servir de base à la liquidation du droit de mutation par décès sur les meubles par nature, conformément au paragraphe 8 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII, revivifié par le paragraphe 3 de la loi du 21 juin 1875 (1). Cette déclaration consiste dans un état (2) détaillé, article par

---

(1) Cette disposition s'applique aussi aux fonds de commerce qui constituent par leur nature une universalité juridique mobilière, composée de droits mobiliers et d'objets mobiliers. Ces derniers s'évaluent suivant les règles déjà exposées. En ce qui concerne les achalandages ou clientèles, une déclaration estimative est nécessaire, les premiers paragraphes de l'art. 11 de la loi du 25 février 1901 ne leur étant point applicables. Sous réserve toutefois de l'expertise que peut provoquer l'Administration, conformément aux termes du dernier alinéa de l'art. 11 précité qui étend aux déclarations de succession comprenant des fonds de commerce ou des clientèles les prescriptions déjà édictées pour les ventes de ces mêmes meubles par l'art. 8 de la loi du 28 février 1872.

(2) Cet état doit être sur papier timbré de dimension.

article, de tous les biens meubles non susceptibles d'être évalués d'après d'autres bases légales. Il doit être daté et signé par les déclarants ; toutefois, si ces derniers sont illettrés, il n'y a point à fournir d'état de ce genre ; le receveur d'enregistrement qui reçoit la déclaration détaille sur les formules spéciales créées par la loi du 6 décembre 1897, article 11, les divers objets mobiliers, avec la valeur assignée par les déclarants, aux lieu et place des comparants illettrés, en mentionnant cette circonstance.

Les dispositions de l'article 11 de la loi du 25 février 1901 ne sont point applicables aux *meubles par la détermination de la loi,* c'est-à-dire, d'après son texte même « aux rentes, actions, obligations, effets publics et autres biens meubles dont la valeur et le mode d'évaluation sont déterminés par des lois spéciales ».

La valeur de ces biens meubles est déterminée :

1° Pour les créances à terme, leurs cessions et transports, par le capital exprimé dans l'acte et qui en fait l'objet (1).

---

(1) Loi du 22 frimaire an VII, art. 14, n° 2.

Cette règle a été confirmée par quatre arrêts de la Cour de cassation du 24 avril 1861 (1), spécifiant que c'est bien le capital exprimé dans les actes qui doit être taxé dans tous les modes de transmission, et non le capital évalué dans une déclaration des parties ; le doute qui pouvait naître de l'interprétation extensive de l'article 14, numéro 8, de la loi de frimaire (2), est ainsi dissipé.

Il semble donc que toute créance, même litigieuse ou irrecouvrable, soit assujettie à l'impôt sur sa valeur nominale. En fait, cependant, il n'en est point ainsi et cette règle est tempérée par une pratique plus équitable. « A l'égard des créances plus ou moins certaines, porte déjà une décision du Ministre des finances du 12 août 1806, toujours en vigueur, c'est aux parties à faire leur déclaration comme elles le jugent convenable, sauf à l'Administration à en vérifier l'exactitude. On observe seulement que les créances com-

(1) Cf. également Lille, 2 mai 1895.

(2) D'après ce paragraphe de l'art. 14 : La valeur de la propriété *des biens meubles* est déterminée « pour les transmissions entre vifs à titre gratuit, et *celles qui s'effectuent par décès*, par la déclaration estimative des parties sans distraction des charges. » Disposition générale semblant embrasser tous les meubles.

prisés dans les inventaires sont dans le cas de la déclaration et même du paiement du droit de mutation, à moins que les héritiers ne déclarent expressément qu'ils renoncent à exiger celles devenues caduques par la prescription ou l'insolvabilité des débiteurs. »

Toutefois, l'Administration a sur ce point un pouvoir absolument discrétionnaire et sans limites. Aucun texte ne l'oblige à accepter la déclaration des parties ; cette exemption d'impôt constitue une faveur absolument bénévole. « *A l'administration seule,* déclare solennellement l'un des arrêts du 24 avril 1861, appartient la *faculté* de modérer selon les cas et dans la mesure de ses attributions la rigueur des perceptions sur des créances *reconnues par elle comme absolument irrecouvrables.* »

Par conséquent, point de recours devant les tribunaux : la Régie est à la fois juge et partie. Pour réclamer les droits, elle invoque tantôt un renouvellement ou une réquisition d'inscription hypothécaire (Poitiers, 3 novembre 1886 ; Avignon, 22 mars 1892) ; tantôt une affectation hypothécaire consentie par le débiteur après le décès (Solution mai 1892, Creuse) ; tantôt enfin un mandat donné à l'un

des héritiers, dans le partage, d'exercer des poursuites en vue du recouvrement (Solution 11 mars 1876, Gironde ; 8 décembre 1892, Gard ; et juin 1892, Seine) (1).

Nous sommes donc en présence d'un impôt dont la perception dépend du bon plaisir de l'Administration. Aussi ne saurions-nous trop nous récrier contre un tel mépris des règles fiscales les plus élémentaires. Où en sommes-nous de la règle d'Adam Smith (2), d'après laquelle, en substance, la taxe imposée à chacun doit être certaine et exempte du moindre arbitraire dans toutes ses parties. Expression de la vérité la plus évidente, « cette certitude de l'impôt est sans contredit la qualité dominante de tout système fiscal » (3). Au lieu de cela, nous voyons ici une taxe acquittée par certains, alors que d'autres en sont exempts. Suivant les régions, les temps ou même seulement la bonne humeur et l'âpreté fiscale des receveurs chargés de percevoir les droits, on est exposé ou non à les payer.

---

(1) Cf. Maguéro, *op. cit.*, V° Succession, p. 976, col. 2, renvoi n° 1.

(2) Richesse des nations, livre V, chap. II, section 2.

(3) Marcel Moye, professeur à la Faculté de droit de Montpellier, Législation financière, 3e édition, 1909, p. 18.

Si l'on se trouve influent, l'Administration fermera bénévolement les yeux ; dans le cas contraire, elle sera sans pitié et se montrera d'une implacable rigueur : tribut bizarre, mais non impôt !

Au lieu de la faveur ou de la mansuétude administratives, de sérieuses mesures législatives s'imposent pour préciser et déterminer les conditions d'exigibilité de l'impôt. L'on pourrait, à notre sens, exempter d'impôt toute créance véreuse, sous condition toutefois du paiement ultérieur des droits sur les sommes qui pourraient être récupérées par la suite. Pour mieux sauvegarder même les intérêts du Trésor, et afin de rassurer les fiscaux, on pourrait supprimer toute prescription des droits exigibles sur les sommes recouvrées ou la faire courir seulement, mais assez longue toutefois, du jour du recouvrement total ou partiel de la créance.

L'Administration s'est bien rendu compte de l'iniquité du système par elle préconisé, mais uniquement en matière de faillite et dans le cas d'absence de concordat. N'osant point, conformément à la loi, percevoir les impôts sur les créances que le défunt pou-

vait avoir contre un débiteur en faillite mais toutefois non complètement insolvable, elle ne voulait point néanmoins se voir frustrée de tous droits par la courte prescription biennale de l'article 61, n° 1, de la loi du 22 frimaire an VII. Aussi a-t-elle eu recours à une demi-mesure qui, à notre avis, est loin d'être heureuse et satisfaisante. Elle a notifié à ses agents, par son Instruction 2791, § 4, les dispositions suivantes à observer à l'avenir en semblable espèce :

« Toutes les fois qu'une déclaration comprendra une créance sur un débiteur dont la faillite aura été déclarée antérieurement au décès, ou dont l'état de déconfiture remontera à la même époque, les receveurs devront exiger de l'héritier ou du légataire un engagement formel d'acquitter les droits exigibles au fur et à mesure de la distribution des dividendes et qu'elle que puisse être la date de ces distributions. »

Malgré l'opinion contraire de quelques auteurs (1), nous pensons, quant à nous, qu'il est impossible, même à la faveur d'une ins-

(1) Aubry et Rau, II, p. 367; Baudry-Lacantinerie et Tissier, De la prescription, n° 552.

truction administrative, de renoncer à une prescription non acquise. L'article 2220 du Code civil est d'ordre public : « De toutes les institutions du droit civil, disait même à ce propos l'orateur du Gouvernement dans l'exposé des motifs de la loi, la prescription est la plus nécessaire à l'ordre social. » Et l'article 6 du Code civil s'impose aussi aux administrateurs et receveurs, à quelque administration qu'ils appartiennent.

Aussi n'approuverons-nous point ceux qui voient ici matière à couvrir l'Administration dont ils font partie de dithyrambiques louanges ; nous ne saurions donc nous ranger à l'opinion du distingué M. Maguéro, quand il prétend (1) que l'on ne saurait trop « louer l'Administration d'avoir tenté de concilier par un moyen équitable et rationnel, les droits du Trésor et les intérêts des redevables ».

Amicus Plato, sed magis amica veritas.

Bien que son opinion soit celle d'un homme autorisé, nous lui préférons celle que nous croyons plus conforme à la réalité.

Les contribuables doivent, pensons-nous,

(1) *Op. cit.*, Supplément, V° Succession.

être soumis à des règles absolument immuables et égales pour tous ; l'application de la loi doit être strictement déterminée par des dispositions obligatoires ; elle ne saurait être à la merci de la volonté administrative, si ondoyante et diverse (1).

Avant d'en finir avec les créances, nous ajouterons qu'il est un cas cependant où la règle d'après laquelle l'impôt doit frapper le capital nominal des créances cesse d'être appliquée et applicable ; cette exception est fournie par les créances dont le chiffre est indéterminé. Ici, les héritiers devront fournir une évaluation comme en matière d'objets mobiliers, sauf toutefois le contrôle de l'Administration.

« Pour les cessions ou transports de rentes, soit perpétuelles, soit viagères, ou de

---

(1) Cf. Maguéro, *op. cit., loc. cit.* Après avoir remarqué en effet les solutions opposées admises par l'Administration en matière de faillite, suivant que la faillite est antérieure ou postérieure au décès du créancier, puisque dans ce dernier cas l'Administration exige (Sol. 21 mai 1875, 22 juin 1880) l'impôt sur le chiffre nominal des créances, il ajoute : « la distinction n'est peut-être pas bien équitable, mais comme il appartient à l'Administration *seule* de modérer dans *certains* cas la rigueur des perceptions légales, *les redevables ne peuvent que s'incliner devant la volonté administrative.* »

pensions, la valeur imposable est déterminée par le capital constitué, quel que soit le prix stipulé pour le transport ou l'amortissement. » (1)

En notre espèce, comme en matière de créances, la déclaration estimative des parties n'est acceptée qu'en dernier ressort et à défaut d'autre base certaine d'évaluation (2) ; comme nous l'avons déjà remarqué, le § 8 de l'article 14 de la loi qui nous occupe vise seulement les objets mobiliers proprement dits.

C'est le capital constitué qui doit être taxé dans tous les cas. La jurisprudence est formelle (3). Toutefois, dans le cas de rente viagère à titre onéreux, stipulée réversible sur la tête d'un tiers, dans le cas où il survivrait au constituant, c'est la déclaration des parties qui déterminera la fraction de capital versée en vue d'assurer la réversion, seule passible, lors de l'événement, du droit de mutation par décès.

S'il n'y a pas de capital constitué, la règle change : « Pour les rentes et pensions

---

(1) Loi du 22 frimaire an VII, art. 14, n° 7.

(2) Cassation, 4 mai 1807.

(3) Cassation, 22 février 1832 ; Seine, 19 février 1864 et 12 janvier 1883.

créées sans expression de capital, leurs transports et leurs amortissements », l'impôt est établi « à raison d'un capital formé de *vingt fois* la rente *perpétuelle* et de *dix fois* la rente *viagère* ou la pension, et quel que soit le prix stipulé pour le transport ou l'amortissement. Il ne sera fait aucune distinction entre les rentes viagères et pensions créées sur une tête et celles créées sur plusieurs têtes, quant à l'évaluation. Les rentes et pensions stipulées payables en nature seront évaluées aux mêmes capitaux, estimation préalablement faite des objets, d'après les mercuriales. » (1)

« Pour les rentes payables en quantité fixe de grains et denrées, dont la valeur est déterminée par les mercuriales, et pour les transmissions par décès de biens, dont les baux sont également stipulés payables en quantité fixe de grains et denrées dont la valeur est également déterminée par des mercuriales, la liquidation du droit proportionnel d'enregistrement sera faite d'après l'évaluation du montant des rentes ou du prix des baux résultant d'une année commune de la valeur des grains ou autres denrées, selon

(1) Loi du 22 frimaire an VII, art. 14, nº 9.

les mercuriales du marché le plus voisin. On formera l'année commune d'après les quatorze dernières années antérieures à celle de l'ouverture du droit : on retranchera les deux plus fortes et les deux plus faibles ; l'année commune sera établie sur les dix années restantes. » (1)

« S'il est question (dans les rentes ou pensions) d'objets dont les prix ne peuvent être réglés par les mercuriales, les parties en feront une déclaration estimative. » (2)

Ces textes, assez clairs et explicites par eux-mêmes, n'ont soulevé aucune controverse et il n'y a rien de bien particulier à remarquer à leur occasion. Toutefois, il convient de signaler la modification apportée au dernier alinéa du numéro 9 de l'article 14 précité, par une délibération du Conseil d'administration de l'Administration de l'Enregistrement ; d'après elle, dans le cas d'absence de mercuriales ou de rentes portant sur des objets non compris sur les denrées estimées dans les mercuriales, on prendra pour base d'évalua-

(1) Loi du 15 mai 1818, art. 75.
(2) Loi du 22 frim. an VII, art. 14, n° 9.

tion les cours indiqués par l'autorité locale et approuvés par le préfet.

Ajoutons également que la loi fiscale omet de parler des rentes temporaires, c'est-à-dire créées pour une durée déterminée et dont on connaît d'avance le terme. Nous nous retrouvons encore en plein arbitraire. Point de règle certaine, uniforme et obligatoire ; au contraire, une pratique assez inconstante.

Quoi qu'il en soit, il est, à notre avis, une distinction à faire entre les diverses rentes temporaires. S'agit-il de rentes payables annuellement pendant un certain nombre d'années, avec stipulation toutefois d'extinction au cas de décès préalable du crédi-rentier, le capital imposable devra être formé par le taux de la rente multiplié par le nombre d'années fixé pour sa durée, sans que ce nombre puisse être supérieur à dix. Dans ce cas, en effet, la rente a un caractère viager : et alors nous avons une loi formelle et expresse ; nous pouvons appliquer par analogie le numéro 9 de l'article 14 ci-dessus examiné. C'est d'ailleurs la solution qui a été admise par l'Administration (1). S'il s'agit, au contraire, d'une

(1) Sol. du 16 avril 1823.

rente stipulée pour un certain nombre d'années, donné et pouvant être continuée au profit des héritiers du crédi-rentier primitif, comme dans le cas d'aliénation à charge de rente pendant un certain temps, on doit la considérer comme une créance remboursable par annuités et taxer au décès la somme des annuités restant dues.

Soit, par exemple, une aliénation d'immeubles consentie moyennant le paiement pendant trente ans d'une rente de deux mille francs. 25 ans après survient le décès du vendeur ; il reste encore dû 5 annuités de 2.000 francs, soit dix mille francs : c'est ce capital qui est imposable. Mais aucun texte ne contraint l'Administration à agir ainsi ; si elle taxait dans notre cas un capital égal à dix fois le montant de la rente, il faudrait avoir recours aux tribunaux et, en essayant d'obtenir justice, courir toujours l'aléa de perdre un procès justement engagé.

Mieux vaudrait certes, à tous égards, une législation sûre, certaine, équitable, prévoyant dans tous les cas la perception à effectuer et ne laissant point la moindre place à l'arbitraire.

Pour les valeurs mobilières négociables, françaises ou étrangères, telles que fonds publics, actions, parts d'intérêt, obligations, la valeur imposable consiste dans le capital « déterminé par le cours moyen de la Bourse au jour de la transmission. S'il s'agit de valeurs non cotées à la Bourse, le capital sera déterminé par la déclaration estimative des parties, conformément à l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII, sauf l'application de l'article 39 de la même loi si l'estimation est reconnue insuffisante » (1).

Remarquons ici encore, que les dispositions légales sont incomplètes et visent uniquement les rentes françaises et les valeurs étrangères de toutes sortes : actions et obligations des compagnies, des villes, des départements et des établissements publics français sont passées prudemment sous silence, par un législateur disciple trop zélé de Conrart. Pourquoi cela, pourquoi ici encore pas de législation précise, alors que la jurisprudence est formelle, que les auteurs sont unanimes et qu'une pratique constante (2) assimile toutes les va-

(1) Lois du 18 mai 1850, art. 3; du 13 mai 1863, art. 11, et du 23 août 1871, art. 3.

(2) Cassation, civil, 20 février 1883; Marseille, 1er juillet 1886.

leurs mobilières au point de vue qui nous occupe ? Sans doute, pourrait-on croire, pour ne point faire de l'arbitraire l'exception, mais la règle.

La loi ne dit pas non plus quelle est la cote qui doit servir de base à la perception, lorsqu'une valeur se trouve cotée en même temps sur plusieurs places et notamment, à la fois à la Bourse de Paris et à une Bourse de province. C'est généralement la cote de la Bourse de Paris qui a été adoptée et qui est encore admise, mais la jurisprudence est opposée à cette pratique illégale. Le Tribunal de Lyon a décidé notamment, le 19 juin 1863, que c'est le cours de la Bourse la plus rapprochée du lieu d'ouverture de la succession qui doit servir de base à la liquidation de l'impôt, « attendu que c'est là que les héritiers pourraient réaliser le plus promptement les titres cotés. »

Nous voici donc encore à la merci de l'Administration, qui choisit toujours la solution la plus favorable pour elle, car il est avéré que la moyenne des cotes journalières des Bourses provinciales est généralement bien inférieure au cours moyen de la Bourse de Paris.

Si par hasard, les valeurs mobilières héréditaires, quoique ayant un marché très étendu, ne se trouvent accidentellement cotées qu'à une seule Bourse le jour du décès, ce cours servira de base imposable.

De même, une pratique constante décide qu'à défaut de cours au jour du décès, les valeurs successorales admises à la cote seront taxées d'après la déclaration des parties, sauf contrôle de l'Administration (1). Toutefois, s'il s'agit d'actions, leur valeur doit, si elles ne sont point admises à la cote, s'établir, pour la perception des droits de mutation par décès, d'après la situation de la société et ses bénéfices au jour du décès (2). Mais certains préposés de l'Administration de l'Enregistrement admettent la déclaration estimative des parties suivant la pratique adoptée, conformément à l'article 7 de la loi du 18 mai 1850, à l'égard des actions de sociétés étran-

(1) Boulogne, 21 juillet 1881; Marseille, 30 juillet 1885. Voir toutefois jugement contraire du Tribunal civil de Bordeaux du 10 juin 1907 d'après lequel en matière de mutation par décès les valeurs admises à la cote, mais non cotées le jour du décès, doivent être évaluées non d'après une déclaration estimative, mais d'après le dernier cours antérieur, alors que ce cours est d'ailleurs sensiblement égal au premier cours inscrit à la cote postérieurement au décès. J. E., 27.405.

(2) Cf. Doullens, 27 novembre 1903.

gères dépendant de successions régies par la loi française (1).

Enfin, pour les titres non entièrement libérés, on prend pour base imposable la valeur des titres au décès, déduction faite des versements non effectués.

Mais aucune loi ne gouverne la matière. On marche aveuglément, au petit bonheur ; et l'on acquitte souvent des impôts qui ne sont point dus, que ne permet point de récupérer l'arrivée prématurée du voile obscur et impénétrable d'une malhonnête prescription biennale (2).

En matière immobilière, la législation fiscale varie aussi avec les diverses catégories légales d'immeubles. Pour l'application des droits de mutation par décès notamment, elle distingue les immeubles *ruraux* et les immeubles *urbains*. La distinction légale se trouve très exactement formulée dans un rapport

(1) Voir aussi loi du 23 août 1871, art. 3.

(2) Le cadre du présent traité ne nous permet point de nous attarder à rechercher quand on doit déclarer les intérêts ou dividendes : not ns toutefois que ce sont des fruits civils s'acquérant jour par jour, aux termes des articles 584 et 586 du Code civil et que l'on doit déclarer ceux acquis au décès, à l'exclusion de ceux des valeurs cotées en Bourse, le cours journalier comprenant rationnellement ces intérêts ou dividendes.

de M. Bertauld sur la loi du 21 juin 1875, qui inspire de nos jours encore et l'Administration et les tribunaux :

« C'est, d'après l'honorable rapporteur, la nature et non la situation d'un fonds qui doit être considérée pour savoir s'il est rural ou urbain. Le caractère de l'immeuble se détermine par sa principale destination. Est urbain l'immeuble principalement affecté à l'habitation ou à un usage, soit industriel, soit commercial. Est rural l'immeuble principalement affecté à la production des récoltes agricoles, à la production des fruits naturels ou artificiels, prairie, terre labourable ou vignoble. L'idée sur laquelle se fonde la différence du taux de la capitalisation, c'est que les immeubles ruraux produisent un revenu non pas de 5 du 100, mais à peine de 4 du 100, que, par conséquent, la valeur d'une ferme louée 4.000 francs ne s'élève pas seulement à 80.000 francs, mais à 100.000 francs. Un immeuble urbain d'un loyer de 4.000 francs ne vaut pas 100.000 francs ; il vaut à peine 80.000 francs (1). »

D'après l'article 15 numéro 7 de la loi du

(1) Assemblée nationale. Séance du 14 mai 1875.

22 frimaire an VII, la valeur imposable des immeubles transmis par décès était déterminée « par l'évaluation qui sera faite et portée à vingt fois le produit des biens ou le prix des baux courants, sans distraction des charges. »

A la suite du rapport précité de M. Bertauld, concluant à l'égalité du contribuable devant l'impôt, fut votée la loi du 21 juin 1875 dont l'article 2 modifie partiellement la loi de l'an VII en disposant que « dans tous les cas où, conformément à l'article 15 de la loi de frimaire, le revenu doit être multiplié par 20, il sera à l'avenir multiplié par 25.... Cette disposition, ajoute plus loin la nouvelle loi, ne s'appliquera qu'aux immeubles ruraux. »

Cette législation a encore été modifiée par la loi du 25 février 1901 qui a apporté par son article 12 une exception à la règle générale formulée par les lois précédentes. Désormais, « les droits de mutation à titre gratuit (entre vifs et) par décès seront liquidés sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. »

Cet article, d'après le rapport de M. Mo-

nestier (1), a pour objet de faire disparaître le privilège fiscal dont ces immeubles jouissent, en permettant de les imposer d'après leur valeur vénale et non en prenant pour base la capitalisation de leur insignifiant revenu.

Enfin, aux termes de l'article 7 de la loi du 26 décembre 1908, « pour la perception des droits d'enregistrement sur les mutations à titre gratuit (entre vifs et) par décès, d'immeubles bâtis non loués, autres que les usines, le produit ou revenu annuel est déterminé par la valeur locative réelle telle qu'elle est établie pour l'assiette de la contribution foncière de l'année (de la donation ou) du décès.

La législation fiscale distingue donc actuellement les immeubles urbains et les immeubles ruraux, taxés d'après leur revenu déclaré ou établi par des baux ou locations en cours et capitalisé respectivement par 20 et 25. Parmi ceux-ci elle met à part les immeubles bâtis non loués, *autres que les usines*, en établissant leur valeur imposable d'après leur revenu cadastral brut et capitalisé par 20. Enfin, les immeubles improductifs, ruraux ou

(1) *Journal officiel.* Doc. parl., Sénat, 1900, p. 978, col. 3.

urbains, tels que châteaux, parcs, terrains à bâtir forment une catégorie spéciale : ils sont taxés d'après leur valeur vénale (1).

La déclaration du revenu par les parties, forme, aux termes mêmes de la loi, *la base courante d'évaluation en matière immobilière.* Toutefois, *pour les immeubles* formant au jour du décès *l'objet d'une location* quelconque, c'est *le chiffre de la location* qui *forme le revenu imposable* (2). Ce mode de capitalisation ne suggère pas, à notre avis, de grandes critiques : il n'est point arbitraire. Les intéressés ont d'ailleurs le soin de ne pas exagérer le revenu des immeubles héréditaires et échappent ainsi aisément aux conséquences rigoureuses de la loi fiscale, notamment à

---

(1) En ce qui concerne plus spécialement les terrains à bâtir, il a été jugé qu'ils devaient être taxés d'après leur valeur vénale, alors même que ces terrains continueraient à être l'objet d'une exploitation agricole, leur maintien en culture ne constituant pas une mise en valeur du capital immobilier qu'ils représentent, mais un moyen provisoire de leur faire produire, en attendant la vente, des revenus qui sont hors de proportion avec leur véritable valeur vénale. Briey, 6 août 1909. J. E., 27.809. Voir aussi Seine, 12 nov. 1907. J. E. 27.537. Rappr. également : Lille, 26 déc. 1908 et Seine, 30 mars 1909, J. E., nos 27.650 et 27.703 pour les châteaux et hôtels particuliers.

(2) Cependant, si les immeubles ne sont loués que pour partie, les déclarants doivent indiquer quel est le revenu de la fraction non louée. Ce revenu s'ajoute au montant de la location pour obtenir le revenu total imposable.

une capitalisation d'ordinaire bien supérieure à la valeur vénale, et souvent (1) hors de proportion à la valeur réelle des biens assujettis à l'impôt.

S'il s'agit d'immeubles bâtis, soit urbains, soit ruraux (2), *autres que les usines,* le mode d'évaluation change : *il existe* ici *un revenu minimum imposable.* Ce revenu est fourni par les matrices cadastrales de l'année du décès. Seulement, c'est la valeur locative réelle fournie par ces matrices qui doit être taxée, aux

---

(1) Il en est ainsi quand la transmission porte sur des terrains incultes ou des immeubles abandonnés pour une raison quelconque.

(2) Aux termes de l'art. 85 de la loi du 3 frimaire an VII relative à la répartition, à l'assiette et au recouvrement de la contribution foncière « les bâtiments servant aux exploitations rurales, tels que granges, écuries, greniers, caves, celliers, pressoirs et autres destinés soit à loger les bestiaux des fermes et métairies ou à serrer les récoltes, ainsi que les cours des dites fermes et métairies, ne seront soumis à la contribution foncière qu'à raison des terrains qu'ils en ôtent à la culture, évalués sur le pied des meilleures terres labourables de la commune ». L'art. 5 de la loi du 8 août 1890 a étendu ces dispositions aux bâtiments qui servent à loger, indépendamment des bestiaux des fermes et métairies, le gardien de ces bestiaux.

Les bâtiments ruraux prévus par ces articles ne sont pas considérés comme des immeubles bâtis pour l'assiette de la contribution foncière et ne sont pas portés à la matrice cadastrale des propriétés bâties. Les dispositions de l'art. 7 de la loi des finances du 26 déc. 1908 ne peuvent dès lors leur être appliquées. Rappr. Instruction 3265, du 21 janvier 1909.

termes de la loi, mais seulement à défaut de bail en cours (1).

Le revenu constaté par un bail courant reste la base légale d'évaluation pour les immeubles bâtis transmis à titre gratuit et notamment par décès. La valeur locative admise pour l'assiette de la contribution foncière ne constitue qu'une base subsidiaire : c'est le revenu minima imposable. Cette valeur locative est la valeur locative réelle, brute, sans aucune déduction. Il n'y a donc pas lieu de faire application de l'article 2 de la loi du 13 juillet 1900 qui, pour le calcul de l'impôt foncier, prescrit de déduire de la valeur locative réelle 25 p. 100 en considération du dépérissement et des frais d'entretien et de réparations. Pour avoir donc cette valeur brute minima, qui doit servir de base à la liquidation des droits de mutation par décès (comme d'ailleurs de toute mutation à titre gratuit), les déclarants n'auront en pratique qu'à consulter la matrice cadastrale des

---

(1) Se reporter au *Journal officiel*, décembre 1908. Voir les divers arguments apportés à la tribune du Sénat par le Ministre des finances, le rapporteur général du budget et MM. Touron, Peytral, Monis et Pic-Paris. Voir aussi rapport de M. Doumer, député (J. E., 27.59?).

propriétés bâties et même, s'ils n'ont qu'un immeuble imposé, qu'à examiner l'avertissement adressé pour les contributions foncières de l'année du décès ; mais comme la valeur locative, portée soit sur la matrice, soit sur l'avertissement, est la valeur locative nette, après déduction du quart ou 25 p. 100 pour frais de dépérissement ou d'entretien, ils devront augmenter cette valeur d'un tiers (1/3) pour obtenir la valeur brute formant le minimum imposable.

Libre à eux de déclarer un revenu supérieur à ce minima, mais ils ne peuvent descendre, sans encourir de pénalité, à un taux inférieur. C'est justement pour éviter les expertises en la matière que l'Administration a établi ce revenu minima.

Les usines (1) toutefois restent en dehors des dispositions de la loi de finances de 1908 (2) et sont aujourd'hui encore taxées

(1) Se reporter à la jurisprudence du Conseil d'Etat pour voir exactement ce qu'on entend par usines. Ce sont notamment les fabriques, manufactures, forges, moulins, établissements de bains d'eaux thermales, parcs à huîtres, bains et moulins sur bateaux.

(2) Cette disposition a été adoptée à la suite d'un amendement déposé au Sénat par M. Touron qui proposait de l'étendre à tous les établissements industriels et commerciaux, mais qui a ensuite consenti à la restreindre aux usines seules (Voir Sénat, séance du 20 déc. 1908, *Journal officiel* du 21 décembre 1908).

comme par le passé, c'est-à-dire d'après les baux courants, et, à défaut, d'après la déclaration des parties.

Il est incontestable que la nouvelle législation fiscale concernant l'évaluation des propriétés bâties, donne toute satisfaction à l'Administration. La plupart du temps, en effet, les revenus déclarés étaient inférieurs au revenu minima actuel, d'ailleurs à juste titre ; en outre, plus d'expertise à tenter, avec un résultat toujours incertain et chanceux. Mais les contribuables ne sauraient se montrer aussi enchantés : il est des cas où la nouvelle loi aboutit en effet à des conséquences iniques. Summum jus, summa injuria !

Supposons d'abord une maison d'un revenu cadastral de 300 francs. Pour avoir le revenu imposable, il faut ajouter un tiers, soit 100 francs et l'on obtient 400 francs ; chiffre qui capitalisé par 20, donne une valeur de 8.000 francs formant le capital imposable. Capital beaucoup trop élevé, la valeur vénale d'un semblable immeuble étant généralement, d'après nos observations personnelles et nos constatations pratiques, inférieure de moitié environ à la valeur imposable d'après la loi

de 1908 (1). Supposons encore que cette maison fait partie d'une succession ne comprenant point d'autre actif et qu'une dette hypothécaire de 4.000 francs grève l'immeuble héréditaire. Les héritiers, ne pouvant dans cette hypothèse, désintéresser les créanciers, survient une expropriation suivie de vente aux enchères. Après divers feux successifs, la maison est adjugée pour 1.500 francs, prix qui couvre à peine les frais exposés, le surplus désintéressant à due concurrence les créanciers inscrits. Les héritiers ne recueillent donc rien et pourtant ils ont acquitté les droits successoraux sur 6.000 francs, déduction faite du passif, grâce à la nouvelle législation fiscale. Si l'immeuble eût été évalué à sa juste valeur, d'après un revenu raisonnable, c'est-à-dire d'après son revenu vrai, la succession eût été négative et les héritiers n'auraient rien eu à payer. Supposons cet héritage échu à deux cousins issus de germains ; ils paieront, à la faveur de la nouvelle évaluation et des nouveaux tarifs, 1.100

(1) Il est des cas où la valeur imposée dépasse cinq à six fois la valeur vénale (Voir Union des amicales de l'Enregistrement, n° 73). — Rappr. également Leroy-Beaulieu, Traité de la Science des finances, 6e édit., p. 587.

francs de droits, alors qu'ils n'auront rien recueilli !

Cet exemple typique est un des nombreux que l'on pourrait citer. Une autre exagération de la loi nous est démontrée par l'exemple suivant que notre expérience propre nous a permis de constater. Un pauvre hère, exerçant la peu fructueuse profession de tireur de cartes, décède sans héritiers, instituant l'un de ses voisins légataire universel, en récompense des bons soins dont il avait entouré le soir de sa vie et qu'il lui avait prodigués à ses derniers moments. « L'héritage était frayant et rude » ; pour toute fortune, le défunt laissait, avec quelques maigres lopins de terre, certaine vieille masure toute disjointe et décrépie, ne se tenant debout que par de miraculeux prodiges d'équilibre. Or, cette maison était inscrite à la matrice cadastrale pour un revenu net de 45 francs. Lors de la déclaration de succession, on dut, d'après la loi de 1908, ajouter un tiers pour avoir le revenu brut imposable, soit 60 fr., ce qui donnait, d'après les évaluations légales, un capital imposable de 1.200 francs. Le légataire acquitta les droits entre non pa-

rents, autrefois tarifés à 15 pour 100 (1), et versa au receveur 180 francs ; les pierres et le sol de sa maison ne les valaient pas ! Mais, grâce à l'heureuse économie de la nouvelle loi, le Trésor put percevoir les droits *sur une valeur sept fois supérieure à la valeur du bien taxé.*

Ces exemples typiques, faciles à contrôler, sont légion. On pourrait en citer des milliers.

Sans insister davantage sur ces conséquences assez édifiantes par elles-mêmes, notons encore la consécration légale d'une iniquité nouvelle : l'Administration a la prétention de ne tenir compte des locations que quand

---

(1) Voir notamment ceux indiqués par le *Journal du notariat* et l'*Economiste français* (article de M. Mercier, notaire à Wignehies (Nord) :

1° Une maison vendue 1050 fr. en vente publique, d'un revenu matriciel imposable de 300 francs, doit être déclarée 6000 francs ; un héritier, cousin issu de germain, supporte 1120 francs de droits de succession, soit 70 francs de plus que le prix de vente ;

2° Un lot de maison vendu en vente publique 3100 francs, d'un revenu matriciel imposable de 900 francs, doit être déclaré 18.000 francs ; un héritier, cousin issu de germain, supporte 3480 francs de droits de succession, soit 380 francs de plus que le prix réel ;

3° Une maison vendue en vente publique 2500 francs, d'un revenu matriciel imposable de 780 francs, doit être déclarée 15.600 francs ; un héritier, cousin issu de germain, devra payer 3000 francs de droits de succession, soit 500 francs de plus que le prix retiré de la vente.

elles lui profitent. Si elles sont inférieures à la valeur locative réelle admise pour base de l'impôt, c'est cette valeur locative qui est taxée ; si, au contraire, les locations sont supérieures, on les prend pour minimum imposable ! Peut-on rien rêver de plus barbare et de plus odieux ? Aussi la résistance commence-t-elle : les tribunaux déjà saisis ne consentiront jamais à consacrer de si injustifiables procédés.

Il est à remarquer que l'article 7 de la loi nouvelle ne s'applique qu'aux immeubles bâtis dont l'évaluation, d'après la législation antérieure, devait se faire en revenu ; il laisse donc subsister intégralement l'article 12 de la loi du 25 février 1901, aux termes duquel les droits de mutation à titre gratuit doivent être liquidés sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. Pour ces immeubles, la valeur vénale reste la seule base de liquidation de l'impôt, sans qu'il y ait à rechercher si cette valeur est inférieure ou supérieure au capital formé de 20 ou 25 fois la valeur locative (1). Les inté-

(1) Cf. Instruction de la Régie, n° 3265 du 21 janvier 1909.

ressés doivent déclarer la valeur vénale et les receveurs d'enregistrement sont tenus de l'accepter comme base de l'impôt, sauf contrôle et sauf expertise, le cas échéant. Ici encore, si après la déclaration l'immeuble fait l'objet d'une adjudication publique et se trouve vendu pour un prix inférieur à la valeur vénale déclarée, les parties ne sont pas fondées à demander la restitution du droit qui a pu être payé en trop. Un amendement tendant à en autoriser le remboursement a été rejeté par le Sénat dans la séance du 28 janvier 1901 (1). Inutile d'insister : les faits parlent eux-mêmes suffisamment.

Telles sont les règles suivies en cas de transmission par décès en toute propriété. La législation fiscale subit quelques modifications quand il s'agit de transmissions par décès en nue-propriété et en usufruit.

Ces modifications ont été réalisées par les paragraphes 2 et 3 de l'article 13 de la loi du 25 février 1901, ainsi conçus :

§ 2. — « Pour les transmissions qui s'opèrent par décès de biens autres que créances, rentes ou pensions, les valeurs respectives

(1) *Journal officiel*, p. 114, col. 1. — Voir plus haut, p. 36.

de la nue-propriété et de l'usufruit sont déterminées de la manière suivante : si l'usufruitier a moins de 20 ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept dixièmes (7/10), et la nue-propriété aux 3/10 de la propriété entière, évaluée d'après les règles sur l'enregistrement (1). Au-dessous de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propriété d'un dixième par chaque période de dix ans, sans fraction. A partir de 70 ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à 1/10 pour l'usufruit et à 9/10 pour la nue-propriété. Pour déterminer la valeur de la nue-propriété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette nue-propriété. L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé aux 2/10 de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier. »

§ 3. — « Pour les créances à terme, les rentes perpétuelles ou non et les pensions créées ou transmises à quelque titre que ce soit, et pour l'amortissement de ces rentes

(1) Les règles visées sont celles examinées plus haut.

ou pensions, par une quotité de la valeur de la propriété entière, établie suivant les règles indiquées au paragraphe précédent, d'après le capital déterminé par les paragraphes 2, 7 et 9 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII.

» Il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la nue-propriété lorsque cette réunion a lieu par le décès de l'usufruitier ou l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit. »

Des règles ci-dessus exposées, il appert qu'en cas de démembrement de la toute propriété, il convient, pour liquider les droits de mutation par décès exigibles, d'évaluer d'abord la pleine propriété d'après les règles spéciales à chacune des diverses catégories de biens meubles et immeubles qui ont été ci-dessus examinées.

Lorsqu'on a établi, conformément aux prescriptions de la loi fiscale, la valeur imposable de la toute-propriété, on répartit cette valeur entre la nue-propriété et l'usufruit, d'après le tableau suivant fondé sur ce principe, formulé dans la loi, que la valeur de l'usufruit décroît au fur et à mesure que le bénéficiaire vieillit, alors qu'inversement la valeur de la nue-propriété augmente.

AGE DE L'USUFRUITIER	VALEUR DE L'USUFRUIT	VALEUR de la NUE-PROPRIÉTÉ
Moins de 20 ans révolus . . .	7/10 de la pleine propriété.	3/10 de la pleine propriété.
De 20 à 30 ans non révolus. .	6/10 — —	4/10 — —
De 30 à 40 ans — . .	5/10 — —	5/10 — —
De 40 à 50 ans — . .	4/10 — —	6/10 — —
De 50 à 60 ans — . .	3/10 — —	7/10 — —
De 60 à 70 ans — . .	2/10 — —	8/10 — —
Au-delà de 70 ans révolus. .	1/10 — —	9/10 — —

Les deux valeurs sont, on le voit, complémentaires l'une de l'autre et leur ensemble donne la valeur de la pleine-propriété. Supposons, par exemple, une propriété d'une valeur de 100.000 francs, dévolue en usufruit à une personne âgée de 38 ans, et pour la nue-propriété à une autre personne. L'usufruitier, se trouvant, d'après son âge, compris dans la période de 30 à 40 ans, acquittera les droits sur 5/10 de la pleine propriété, soit sur 50.000 francs, et le nu-propriétaire sur une égale valeur, c'est-à-dire aussi sur 5/10.

Si l'usufruitier avait 63 ans, il payerait sur 2/10 de la pleine propriété, soit sur 20.000 francs, et le nu-propriétaire sur 8/10, soit sur 80.000 francs. Dans l'un et l'autre cas, le total taxé est bien égal à la valeur de la pleine propriété, 100.000 francs.

Supposons que l'usufruit, au lieu de s'appliquer à l'intégralité de la propriété, comme dans les exemples précédents, ne porte que sur une quote-part, sur moitié notamment ; nous aurons à déterminer d'abord la valeur de l'usufruit total, comme dans les cas ci-dessus examinés, et la valeur imposable sera la fraction de l'usufruit total égale à la quotité transmise. Soit un legs de moitié en usu-

fruit portant sur une propriété de 100.000 francs, au profit d'un bénéficiaire âgé de 38 ans. La valeur de l'usufruit total serait de 50.000 francs, comme nous l'avons déjà vu ; or, l'usufruit ne porte que sur la moitié des biens : le bénéficiaire devra donc acquitter les droits sur moitié de 50.000 francs, soit 25.000 francs.

Si enfin l'usufruit est légué conjointement à plusieurs personnes, la pleine-propriété doit pour le calcul des droits se diviser en autant de parties qu'il y a d'usufruitiers, puis on applique les règles précédentes.

Soit toujours le même exemple : une propriété de 100.000 francs grevée d'usufruit conjoint au profit de quatre personnes âgées respectivement de 38, 57, 63 et 84 ans. On divise la pleine propriété en quatre fractions égales, soit 25.000 francs. Chaque usufruit est censé porter intégralement sur 25.000 francs et la valeur de chacun se calcule indépendamment des autres, suivant les règles déjà exposées. Le premier usufruitier, âgé de 38 ans, payera sur 5/10 de 25.000 fr., soit 12.500 francs ; le second sur les 3/10 de 25.000 fr., soit sur 7.500 fr. ; le troisième sur les 2/10 de 25.000 francs, soit sur 5.000 francs ; le qua-

trième enfin sur 1/10 de la même somme, soit sur 25.000 francs (1).

Mais si l'usufruit conjoint se complique d'une clause d'accroissement, on opère lors du décès de l'auteur commun de la même manière qu'au cas d'usufruit conjoint simple. Seulement, au décès de chacun des usufruitiers, les survivants, bénéficiaires de l'accroissement, qui ne sont tenus d'*aucun nouveau droit de mutation,* doivent payer un droit complémentaire, dans le cas où ils sont parents de l'auteur commun à un degré plus éloigné que le co-usufruitier décédé, ou moins âgés que ce dernier au moment de la naissance de l'usufruit conjoint.

On se reporte alors au décès de l'auteur commun et on calcule la valeur de l'usufruit dévolu au co-usufruitier décédé comme si les co-usufruitiers survivants l'avaient acquis directement lors du démembrement de la propriété. Soit une succession de 100.000 francs, échue conjointement en usufruit susceptible

---

(1) Si l'usufruitier est une personne morale, son usufruit ne peut excéder 30 ans, aux termes de l'art. 619 du Code civil. La valeur imposable est alors invariablement des 6/10 de la pleine propriété. — Cf. au surplus Auch, 3 déc. 1902 et Cassation, Req., 20 mars 1905, R. E., nos 3493 et 3823.

d'accroissement, à deux personnes âgées respectivement de 63 et 38 ans. La première a payé sur la moitié de la succession à raison de 2/10, et l'autre sur sa part 4/10. Supposons que le premier usufruitier vienne à mourir : son usufruit va échoir à son co-usufruitier. Si celui-ci avait recueilli cette part de l'usufruit total lors du décès de l'auteur commun, il eût payé, d'après son âge à cette époque, 38 ans, à raison de 4/10. Or, l'usufruitier défunt, âgé de 63 ans lors du démembrement, n'avait acquitté les droits que sur 2/10; le survivant devra verser au Trésor un supplément de droit sur la différence, soit sur 2/10 de la part qui lui accroît. Il en sera ainsi quelle que soit la date du décès du premier usufruitier et quel que soit l'âge du survivant. Si, au contraire, dans notre espèce, le plus jeune était décédé le premier, son co-usufruitier, n'eût rien eu à payer.

Au lieu d'être constitué conjointement, l'usufruit peut l'être au profit de plusieurs personnes appelées à en jouir successivement. Dans ce cas, il y a autant d'usufruits distincts que de bénéficiaires. Le premier appelé acquittera seul, lors du démembrement, les droits sur l'usufruit total, sans se préoccuper

des autres usufruits. Les autres bénéficiaires, n'ayant que des usufruits conditionnels, puisque subordonnés à leur survie au premier appelé, n'ont aucun impôt de mutation à acquitter. Ils ne payeront de droits que dans le cas de réalisation de la condition et chacun d'eux comme si son usufruit avait été unique. Comme, d'autre part, leur usufruit n'a pas été créé par le précédent bénéficiaire, les nouveaux usufruitiers acquitteront les droits qui auraient pu être dus par eux lors du décès du constituant, s'ils avaient été appelés les premiers, et d'après la législation alors en vigueur.

Remarquons enfin l'évaluation inique donnée par la loi aux usufruitiers temporaires qui sont taxés pour « 2/10 de la valeur de la nue-propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans avoir égard à l'âge de l'usufruitier » (1). L'iniquité est manifeste, l'usufruit ne pouvant raisonnablement exister plus longtemps que son titulaire : un usufruit

---

(1) La loi n'a point fixé de valeur pour les usufruits d'une durée indéterminée. La base imposable sera fournie dans ce cas par une déclaration des intéressés, conformément à l'art. 16 de la loi du 22 frimaire an VII, en remarquant toutefois que

constitué pour plus de 40 ans absorberait la pleine propriété ! Aussi, la jurisprudence est-elle contraire à l'Administration (1). Cette situation appelle un prompt remède et une modification de la loi de 1901 nous paraît encore s'imposer sur ce point (2) : l'âge de l'usufruitier devrait constituer la base maxima d'évaluation.

---

les intéressés doivent indiquer, d'après les principes de la loi du 25 février 1901, les valeurs respectives de l'usufruit et de la nue-propriété, le total des deux évaluations devant représenter la valeur de la pleine propriété. Ce mode de procéder doit être suivi notamment dans le cas où un usufruit a été légué sous la condition qu'il prendrait fin à la date, soit de la majorité du légataire de la nue-propriété, soit de son mariage, s'il avait lieu antérieurement. — Voir Soissons, 18 déc. 1907 ; J. E., 27.455.

(1) Tarbes, 19 janv. 1903, R. E., 3391 ; Villeneuve-sur-Lot, 31 déc. 1903, R. E., 3608 ; Issoire, 12 juillet 1904, R. E., 3702 ; Brive, 4 janvier 1905, R. E., 3946 ; Saint-Pons, 30 juin 1905, J. E., 27.421 ; Cambrai, 26 juillet 1907, J. E., 27.453.

(2) Cf. Maguéro, *op. cit.* Supplement, p. 674.

CHAPITRE III

CALCUL DES DROITS

RAPPORTS

Détermination de la part nette recueillie par chaque ayant-droit (déduction du passif). — Des rapports : exposé critique des divers systèmes de l'Administration. Le système actuel. Modifications proposées. — De la contribution et de l'obligation aux dettes au point de vue fiscal. — Application des tarifs : droit minimum.

Connaître les tarifs et le mode d'évaluation des divers biens est certes un grand point, mais, en matière d'enregistrement et plus particulièrement en matière de mutation par décès, cela ne suffit point pour être en mesure de déterminer exactement les droits exigibles sur une mutation quelconque. Il faut aussi savoir comment appliquer les tarifs aux évaluations obtenues. Le calcul des doits dus dans chaque cas est même chose assez malaisée. Ici, les complications sont extrêmes, l'imbroglio est parfait ; les contri-

buables n'y voient goutte et souvent, hélas ! ceux à qui ils ont confié leurs intérêts ; beaucoup de redevables enfin sont victimes d'erreurs commises dans la liquidation des droits exigibles par les agents du Trésor ! Celui-ci rembourse bien quelquefois les droits indûment perçus, ainsi qu'en témoigne, du reste, le crédit ouvert chaque année au budget (1), mais combien d'autres sommes restent-elles définitivement acquises au Trésor, faute de restitution d'office (2), ou de réclamation en temps utile des personnes lésées. La prescription biennale est là pour protéger le Trésor contre les justes mais tardives réclamations. Bien que les fiscaux objectent de prétendus troubles qu'apporteraient à notre économie budgétaire d'incessantes réclamations, on ne peut les suivre sur ce terrain ; cette prescription trop courte doit être tout bonnement considérée comme une escroquerie légale (3).

Quoi qu'il en soit, examinons maintenant

(1) Ce crédit était de 1.800.000 francs en 1907 ; il a une certaine tendance à décroître, car en 1909 il n'était plus que de 1.400.000 francs.

(2) On appelle ainsi des restitutions effectuées sur la proposition de l'Administration elle-même. A dire vrai, elles sont à la merci du caractère ou de la bonne volonté des inspecteurs de tout grade.

(3) Escroquerie dont nous avons nous-même été victime.

dans le détail l'ingéniosité de la loi fiscale à rendre l'impôt aussi fructueux que possible.

Les droits de mutation par décès doivent, aux termes de l'article 2 de la loi du 25 février 1901, qui est en l'espèce la loi fondamentale, être liquidés *sur la part nette recueillie par chaque ayant-droit,* suivant un tarif progressif *gradué d'après l'importance de chaque part.*

Une succession étant ouverte, il faut donc déterminer tout d'abord l'actif *net* imposable. Depuis la loi du 25 février 1901, l'on déduit, en effet, de l'actif brut, le passif héréditaire dûment justifié. Les règles de cette déduction du passif sont même assez compliquées ; leur étude étant en dehors du cadre de cet ouvrage, nous nous bornerons à énumérer les textes légaux établissant le principe nouveau :

« Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt, dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt. » (1)

(1) Loi du 25 février 1901, art. 3.

Ainsi disparaissait l'antique iniquité qui perpétuait le principe rigoureux de la non-distraction des charges héréditaires. Toutefois, sur l'initiative de M. Burdeau (1), l'article 7 de la loi du 25 février 1901 venait bientôt restreindre la sphère d'application de cette généreuse et nécessaire disposition : « Toutefois, dit-il en substance, ne seront pas déduites :

» 1° Les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque, dans la forme et suivant les règles déterminées à l'article 6 (2) ;

» 2° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées. Sont réputées personnes interposées

---

(1) Exposé des motifs du projet de M. Burdeau. Doc. parl. Chambre, *Journal officiel* 1894, p. 126, col. 2.

(2) Cet article est ainsi conçu : « L'agent de l'Administration aura dans tous les cas la faculté d'exiger de l'héritier la production de l'attestation du créancier certifiant l'existence de la dette à l'époque de l'ouverture de la succession. Cette attestation qui sera sur papier non timbré ne pourra être refusée sous peine de dommages-intérêts toutes les fois qu'elle sera légitimement réclamée. Le créancier qui attestera l'existence d'une dette déclarera par une mention expresse connaître les dispositions de l'article 9 relatives aux peines en cas de fausse attestation. »

les personnes désignées dans les articles 911, dernier alinéa, et 1100 du Code civil. Néanmoins, lorsque la dette aura été consentie par un acte authentique ou par acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession, autrement que par le décès d'une des parties contractantes, les héritiers donataires et légataires, et les personnes réputées interposées auront le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession ;

» 3° Les dettes reconnues par testament ;

» 4° Les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue et que l'existence n'en soit attestée par le créancier, dans les formes prévues à l'article 6 ; si l'inscription n'est pas périmée, mais si le chiffre en a été réduit, l'excédent sera seul déduit, s'il y a lieu ;

» 5° Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France et contre les Français, ou envers des sociétés et des compagnies étrangères ayant une succursale en France ;

» 6° Les dettes en capital et intérêts pour

lesquelles le délai de prescription est accompli, à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue. »

Nous ne nous attarderons point à critiquer ces dispositions légales, beaucoup trop rigoureuses à notre avis, et nous retiendrons seulement que de la masse totale (1) de l'actif bruit successoral on déduit d'abord les dettes ; l'on obtient ainsi l'actif net imposable.

Ce résultat trouvé, il reste à chercher la part revenant dans cet actif net à chaque ayant-droit ; c'est, en effet, cette part nette qui est assujettie au tarif progressif et non la masse successorale. Le Code civil (2) ou la volonté du défunt nous indiqueront dans chaque cas les droits conférés à chacun des héritiers ou légataires (3). Les règles de la dévolution successorale *ab intestat,* celles relati-

(1) Toutefois c'est d'une partie seulement de l'actif brut héréditaire que doit se déduire le passif, si telle est la volonté formelle du défunt.

(2) Voir livre III, titres I et II, *passim.*

(3) Cependant un partage pur et simple constitue la base de la déclaration et de la liquidation des droits, conformément à l'art. 883 du Code civil. Et ce, même lorsqu'il est postérieur à la déclaration de succession (Seine, 28 juillet 1899, R. E., 2458 ; Lyon, 26 mars 1909, J. E. 27.702). Mais un partage avec soulte postérieur à la déclaration ne peut servir de base à la liquidation du droit de mutation par décès (Lille, 9 août 1895. R. E., 1961.)

ves à la réserve et à la quotité disponible, devront être rigoureusement observées. Leur application ne soulève généralement pas de difficultés au point de vue fiscal. Néanmoins, une question, celle des rapports, a donné lieu aux plus brûlantes controverses.

On entend par *rapport,* la réunion à la masse de la succession des valeurs données entre vifs par le défunt à ses héritiers *ab intestat* (loi du 24 mars 1898 ; Code civil, art. 843 et 845). Par extension, dirons-nous, avec les juristes, le même terme s'applique aux valeurs léguées par le défunt à ses héritiers (1) (Code civil, art. 844, 847 et 849). On désigne enfin sous le nom de rapport la réunion à la masse des sommes dues par l'un des héritiers, soit au *de cujus*, soit à ses co-héritiers pour compte de fruits ou autres valeurs dépendant de l'hérédité (C. c., 829).

Aux termes de l'article 857 du C. civ., le rapport n'est dû que par le cohéritier à son cohéritier. Il n'est pas dû aux légataires ni aux créanciers de la succession. Ceux-ci ne

(1) Comme le font remarquer avec raison MM. Aubry et Rau. le rapport s'analyse plutôt, en cette seconde hypothèse, en une *retenue* des biens légués dans la masse héréditaire (VI, p. 604).

peuvent donc réclamer la réunion à la masse pour se faire payer de leurs legs ou de leurs créances, des valeurs données entre vifs par le défunt. Mais les créanciers peuvent s'opposer à ce que l'héritier prélève sur la masse, avant que tout le passif ne soit acquitté, les legs qui lui sont faits par le *de cujus*, et les légataires ont le droit, si la quotité disponible a été dépassée par le défunt, d'exiger d'être payés en concurrence avec l'héritier légataire, et sans que celui-ci puisse se prévaloir vis-à-vis d'eux d'un droit de préférence (Civ., 926). L'action en rapport ainsi accordée aux héritiers *ab intestat* à l'égard de leurs cohéritiers, a pour but de maintenir l'égalité entre eux ; elle ne saurait donc être confondue avec l'action en réduction appartenant aux seuls héritiers à réserve et en vertu de laquelle ceux-ci peuvent faire restreindre dans les limites de la quotité disponible les libéralités entre vifs ou testamentaires faites par le défunt.

Les libéralités entre vifs consenties par le défunt en faveur de ses successibles sont présumées faites en avancement d'hoirie et, partant, sont sujettes à rapport ; les legs faits à un héritier sont, au contraire, réputés faits

par préciput et hors part (art. 843 du C. civ.). Le tout, sauf volonté contraire du *de cujus* exprimée formellement.

L'application des règles du Code civil sur le rapport à succession donne lieu, en droit fiscal, à plusieurs questions distinctes, suivant qu'il s'agit de déterminer les droits dus sur les actes constatant l'obligation par l'héritier de rapporter à la masse une valeur donnée, avancée ou léguée, l'extinction de cette obligation par paiement ou autrement, le partage des valeurs rapportées, ou enfin les droits de mutation par décès dus sur ces mêmes valeurs. Celle-ci est la plus importante et d'ailleurs la seule rentrant dans le cadre du présent traité. Les controverses soulevées à son sujet sont fort nombreuses et la question n'est point d'ailleurs encore tranchée.

Voici comment elle se pose : Lorsqu'un des héritiers a reçu du défunt directement ou indirectement une donation sujette à rapport dans les conditions prévues par les articles 843 et suivants du Code civil, récemment modifiés par la loi du 24 mars 1898, doit-on ajouter ce rapport à la masse pour le calcul

de la part nette imposable revenant à chaque ayant-droit.

Avant la loi du 25 février 1901, tout le monde était d'accord pour reconnaître que les valeurs rapportées étaient affranchies de tout nouvel impôt, conformément à l'antique adage *non bis in idem* (1) ; de nombreuses décisions administratives et judiciaires consacraient cette règle (2).

La loi de 1901 n'apporte sans doute aucune modification explicite ; mais, pour obéir aux prescriptions de l'article 2, qui nécessi-

---

(1) Comme le fait très justement observer M. Naquet (t. II. n° 1017) « l'esprit de la loi est d'atteindre la fortune dans la mesure où elle se manifeste ; or, on ne peut pas dire que le chiffre de la fortune rende apparent par la transmission héréditaire égale la valeur de la succession entière augmentée de la valeur des choses données en avancement d'hoirie ou léguées avec obligation de rapport, et c'est pourtant à ce résultat qu'on aboutirait si l'on percevait un droit sur la succession entière, et en outre, un droit sur les choses léguées sans dispense de rapport ou données en avancement d'hoirie.

(2) Cf. Arrêt de la Ch. des Requêtes de la C. de Cass. du 27 mai 1806 (Teste-Lebeau, p. 390, n° 17) ; avis du Conseil d'Etat du 10 septembre 1808 (J. E., 18.169) ; arrêt de la Cour de Cass. du 7 juillet 1856 ; arrêt de la Chambre civile du 30 mars 1858 (Instruct. 2234 de l'Administ., § 1er). — Rappr. en outre Lyon, 18 août 1863 ; Toulouse, 9 janvier 1862 ; Orthez, 28 janvier 1873 (R. P., 2952 et 3725) ; rappr. déc. minist. des fin. du 12 sept. 1814 (J. N. 1485) et cassation 2 juillet 1823 (J. N. 4468) ; Cass. civ., 19 mars 1866 (Instruct. 2355, § 5) ; Requêtes, 28 nov. 1882 (Instruct. 2680, § 2).

tent le calcul de la part nette revenant à chaque ayant-droit dans les valeurs successorales, on doit faire état des libéralités faites entre vifs par le *de cujus* à ses héritiers. Le résultat obtenu est aujourd'hui bien différent et la somme ainsi prélevée par le Trésor beaucoup plus considérable.

Supposons, par exemple, ouverte une succession comprenant, au décès, un actif net de 200.000 francs, dévolue à quatre héritiers en ligne directe au premier degré. L'un d'eux a déjà reçu, entre vifs, du défunt, 40.000 fr. en avancement d'hoirie. Si, comme autrefois, l'on ne tient point compte du rapport au point de vue fiscal; chaque héritier recueille 50.000 francs, et le montant total des droits exigibles s'élève au total à $940 \times 4 = 3.760$ francs. Si, au contraire, l'on observe les impérieuses conséquences des prescriptions de la nouvelle loi fiscale, et les règles du Code civil en matière de rapports, la masse héréditaire s'élève à 200.000 francs, plus 40.000 francs, soit à 240.000 francs, et la part de chaque héritier est de 60.000 francs. L'héritier donataire, conformément à la règle *non bis in idem,* ne doit supporter les tarifs progressifs que sur 60.000 francs — 40.000 francs, soit sur 20.000

francs. Il payera 340 francs ; les autres héritiers paieront chacun 1.190 francs de droits, soit pour les trois, 3.570 francs. L'ensemble des droits acquittés s'élève ainsi à 3.910 fr. soit 150 francs de plus qu'avec le mode de calcul autrefois adopté.

Mais la solution nouvelle n'a pas été préconisée et mise en vigueur dès le principe : l'Administration de l'Enregistrement a donné successivement à la question des rapports des solutions diverses et opposées.

Tout d'abord l'Administration s'en est tenue aux errements antérieurs à la loi du 25 février 1901 ; elle a refusé de tenir compte des rapports en termes exprès et catégoriques, notamment aux termes de l'Instruction 3058, page 21, qu'elle adressait à ses agents : « Les biens donnés, dit-elle, sont, en effet, irrévocablement sortis du patrimoine du donateur, et au point de vue de l'application du droit de mutation par décès, les valeurs nombreuses ne peuvent pas être comprises dans la masse héréditaire. La mutation entre vifs, réalisée par la donation, et qui a supporté l'impôt d'après le tarif spécial aux contrats de cette nature, est complètement distincte de la transmission qui s'opère par le décès du *de cujus;*

chacune de ces mutations doit être considérée isolément pour l'application des tarifs. La loi du 25 février 1901 n'a nullement dérogé à cette règle admise sous l'empire de la législation antérieure. »

Quelles que soient les lumières de l'Administration et de ceux qui éclairent sa marche et président à ses destinées, on doit dire et reconnaître que cette opinion était sans fondement. Sans doute, on ne peut, au point de vue fiscal, frapper d'un nouvel impôt les valeurs rapportées, qui ont déjà été assez lourdement taxées dans l'acte d'attribution ; l'on peut alors soutenir qu'en ce sens elles ne font point partie de la masse héréditaire (1). Mais de là à conclure de la même manière quand il s'agit de déterminer la part de chaque héritier, il y a loin. Cette opération relève exclusivement du droit civil, que le droit fiscal ne saurait cependant méconnaître et fouler aux pieds, en dépit de son intransigeance et de sa cupidité.

Il a cependant fallu beaucoup de temps à

---

(1) Solution belge, 13 avril 1867, J. E., 18.398 ; Nevers, 24 mai 1870, Sol. 9 mars 1872, 29 avril et 24 juin 1876. Consulter Garnier, avocat, Rép. périodique et rép. général de l'Enregistrement, nos 10.029 et 1665. V. Succession.

l'Administration pour revenir sur ses premiers errements et adopter un nouveau système, d'ailleurs non moins sujet à critique. Il se trouve basé sur la jurisprudence antérieure, et principalement sur deux arrêts de la Cour de cassation des 29 juillet 1862 et 28 octobre 1889.

Par le premier arrêt, la Chambre civile de la Cour de cassation reconnaît que les sommes données entre vifs et qui ont été déclarées payables après le décès du donateur, doivent être déduites des valeurs de sa succession pour la liquidation du droit de mutation par décès. « Attendu, porte cet arrêt, que le donateur s'est dessaisi actuellement et irrévocablement des sommes données ; qu'aux yeux de la loi fiscale ces donations ont opéré une véritable mutation dont les droits ont été perçus par la Régie au moment de la présentation des contrats à la formalité de l'enregistrement ; que, dès ce moment, les sommes données ont cessé, au point de vue de la perception de l'impôt, de faire partie du patrimoine du donateur et, par conséquent, ont dû être distraites de la masse active de sa succession, lors de la déclaration qui en a été faite après son décès ; qu'on ne peut assimiler

des libéralités provenant de la volonté du défunt à une charge de la succession dont les choses données ont, au contraire, été détachées dès le moment de la disposition. » Il est évident, dirons-nous avec M. Maguéro (1), que les motifs qui servent de base à cette décision ne sont pas très juridiques, car les sommes données n'ayant pas été effectivement payées par le donateur, constituent manifestement une charge de la succession. Mais la Cour, obéissant à des considérations d'équité, n'a pas voulu que les sommes données, et sur lesquelles le droit proportionnel de mutation entre vifs a été perçu, soient assimilées à un passif ordinaire. « Par une fiction légale, elle considère, suivant la remarque du *J. Enreg.*, numéro 23.307, que la donation a détaché du patrimoine du donateur pour la transmettre au donataire, une fraction de biens correspondante à la somme donnée. Cette fraction ayant acquitté les droits de mutation lors de l'enregistrement de la donation, ne doit pas y être soumise une seconde fois lors de la transmission réelle opérée par le décès du donateur. »

---

(1) Traité alphab. V° Succession, p. 998.

Dans l'espèce de l'arrêt du 29 juillet 1862, précité, les sommes données n'avaient point été payées du vivant du donateur, et la Cour a décidé que, au point de vue de la liquidation du droit de mutation par décès, ces sommes devaient être déduites de l'actif à déclarer, par le motif qu'elles avaient déjà donné lieu à la perception d'un droit de mutation entre vifs. L'Administration ne saurait, à plus forte raison, se prévaloir du fait que les sommes données et payées ont été rapportées à la masse de la succession du donateur pour les assujettir à un nouveau droit proportionnel. Dans les deux cas, la donation entre vifs subsiste et la succession est débitrice de la somme donnée en vertu d'un acte déjà frappé du droit de mutation. Si le partage attribue à l'enfant donataire pour le remplir de sa dot d'autres valeurs que celles par lui rapportées à la succession, il est censé, par la fiction de l'article 883 du Code civil, les avoir possédées dès l'origine, et cette fiction est oposable à l'Administration. Il en résulte que le droit de mutation par décès n'est pas dû sur les sommes données en avancement d'hoirie à des successibles et rapportées par eux à la succession du donateur (Ne-

vers, 24 mai 1870 ; *J. E.*, 18.915-11), quand bien même elles seraient mises au lot d'un autre co-partageant (1).

Par un arrêt du 28 octobre 1889, dont la doctrine paraît avoir été acceptée par l'Administration, la Chambre civile a fait une remarquable application de cette règle en décidant que la déduction des sommes données doit être opérée, même au cas où le partage de la succession se combinant avec celui de la communauté, la somme rapportée par l'héritier donataire à la communauté à laquelle elle est due, à titre de récompense, est attribuée à l'époux survivant, et où l'auteur du rapport reçoit d'autres valeurs successorales équivalentes (*J. E.*, 23. 317 ; R. P., 7.340).

Aux termes de cet arrêt, si la somme donnée en avancement d'hoirie et payée en effets de communauté, a été rapportée d'abord à la succession de l'époux donateur, puis à la communauté, et enfin attribuée par le partage à l'autre époux, l'héritier donataire qui reçoit, aux lieu et place de son rapport, d'autres valeurs de communauté ou de succession, ne doit

(1) Rappr. également sol. belge 13 avril 1867, J. E. 18 398 — Cf. sol. 9 mars 1872, 24 juin et 29 avril 1876.

l'impôt de mutation par décès que déduction faite d'une somme égale à celle donnée et rapportée. Elle assimile donc le donataire qui effectue le rapport à celui qui n'a pas obtenu l'exécution de la libéralité. Elle admet ici encore que l'héritier qui s'acquitte de l'obligation du rapport se trouve *de plano* et par l'effet même de la donation, investi d'une fraction du patrimoine du *de cujus*, équivalente à la somme rapportée. Les biens, quels qu'ils soient, qui lui sont attribués au moment du partage, sont, dès lors, à concurrence des valeurs dont le rapport est opéré, réputés lui advenir à titre de donataire. Comme il a acquitté une première fois l'impôt sur l'objet de la donation, il ne saurait l'acquitter une seconde fois.

D'après la Cour, les sommes données entre vifs et qui ont supporté le droit de donation ne peuvent donc être assujetties à un nouveau droit de mutation au moment du décès du donateur, et cela soit que les sommes données n'aient pas été payées du vivant du donateur, soit qu'elles aient été rapportées à la succession pour le partage. Si, au lieu de reprendre identiquement la somme donnée et rapportée, le copartageant donataire reçoit dans son lot

un équivalent, par exemple une créance de la société d'acquêts ayant existé entre ses père et mère, l'effet rétroactif attaché par la loi au partage de la communauté comme au partage de la succession, ne permet pas de considérer cet abandonnement comme constituant l'acquisition d'une valeur nouvelle pour laquelle il serait dû un nouveau droit de mutation.

Donc, en aucun cas, les sommes données et payées, ou leur équivalent, ne sauraient être ajoutées aux biens héréditaires pour la perception des droits de mutation par décès, de même que les sommes données et non payées doivent toujours en être distraites (1).

Telle était l'opinion de la Cour ; tel était aussi le sens dans lequel statuaient les tribunaux avant le revirement administratif, introduisant, par l'Instruction 3146, § I, un système nouveau, en vigueur encore aujourd'hui. L'analyse de celui-ci se trouve bien exposée dans l'Instruction de la Régie précitée, en date du 27 mars 1904. « La jurisprudence, dit-elle, paraît avoir considéré que l'obliga-

---

(1) Rapprocher Maguéro, T. A., *loc. cit.*

tion de rapport imposée au donataire en avancement d'hoirie, même quand elle aboutissait à la remise effective des biens dans la succession, avait pour effet de résoudre non la donation elle-même, mais son exécution. En d'autres termes, le donataire tenu du rapport se trouverait bien obligé de réintégrer dans la masse ce qu'il aurait reçu ; par contre, il deviendrait par cette remise et en vertu de la donation elle-même, co-propriétaire d'une fraction correspondante de l'hérédité, de telle sorte que, à concurrence des biens donnés et rapportés, ce serait toujours comme donataire qu'il participerait au partage. Une semblable idée n'a rien de contraire, ni au caractère de la donation en avancement d'hoirie, qui n'est qu'une délibation anticipée de la succession au profit de l'un des héritiers éventuels, ni à la nature du rapport, dont l'objet est uniquement d'assurer l'égalité entre cohéritiers.

» Les conséquences de cette doctrine, au point de vue de l'application du droit de mutation par décès, sont, continue la même Instruction, faciles à dégager. Que le rapport s'effectue en nature ou qu'il se fasse en moins prenant, le donataire en avancement d'hoi-

rie ne doit l'impôt sur sa part dans la masse successorale (biens existants et rapports) que déduction faite d'une somme égale à celle rapportée. Par contre, *les héritiers non donataires* sont toujours tenus d'acquitter le droit *sur la part totale* qui leur revient dans cette masse, *puisqu'ils n'ont rien payé jusque-là.* Si l'on prend, par exemple, une succession composée, au jour du décès, d'un actif net de 150.000 francs et dévolue à trois héritiers en ligne directe, dont l'un a reçu une valeur de 60.000 francs en avancement d'hoirie, la part de chacun des successibles dans les biens existants et dans les biens donnés réunis (210.000 francs), sera de 70.000 francs. Le donataire, qui a payé les droits pour la dévolution héréditaire qui s'opère à son profit jusqu'à concurrence de 60.000 francs, ne les devra plus que sur 10.000. Mais les deux autres héritiers devront chacun le droit de mutation par décès sur l'entière somme de 70.000 francs. Et il en sera ainsi alors même que le bien rapporté aurait été mis au lot de ces derniers. Le partage sera donc à ce point de vue sans influence sur la liquidation de l'impôt. Les rapports devenant ainsi l'un des éléments dont il y a lieu de tenir compte pour

là détermination des parts héréditaires, doivent, par conséquent, être mentionnés dans les déclarations que les parties ont à souscrire pour le paiement de l'impôt. Il en résulte que si, par suite de leur omission, la perception effectuée se trouvait insuffisante, il y aurait lieu d'appliquer la peine du droit en sus prononcée par l'article 39 de la loi du 22 frimaire an VII. »

Telle est la nouvelle théorie fiscale. Sans doute, l'Administration soutient avec raison que la part nette revenant à chaque ayant-droit doit être calculée en tenant compte des rapports. C'était déjà l'opinion commune. Mais les motifs par lesquels l'Administration essaye d'expliquer son changement de doctrine, ne sont pas heureux ; la jurisprudence invoquée n'a rien à faire ici et les rédacteurs des Instructions ont fait fausse route.

En effet, par ses arrêts de 1862 et 1889, la Cour de cassation n'a dit qu'une chose : c'est que « le droit de mutation ayant été perçu une première fois sur les donations en avancement d'hoirie, ne pouvait l'être une seconde fois lors du décès du donateur. La règle *non bis in idem* était seule en cause et les abs-

tractions de droit que l'Administration tire de cette jurisprudence au sujet de la nature du rapport ne peuvent qu'engendrer des conséquences inacceptables dans la pratique. » (1)

En effet, l'exemption de droits dont peuvent bénéficier les valeurs soumises à rapport, est rigoureusement *personnelle* à l'héritier donataire, à celui qui effectue le rapport. Pourquoi cette faveur ? Non point parce que ces valeurs ont déjà supporté un droit assez élevé de mutation, mais, raison bizarre, parce que celui qui effectue le rapport a déjà *personnellement* acquitté les droits. Par suite, les héritiers non donataires « *qui n'ont rien payé jusque-là* », selon les propres termes de l'Instruction de la Régie précitée, devront acquitter le droit sur la part totale qui leur revient dans la masse ; si donc la part successorale du donataire est inférieure au montant de son rapport, l'excédent sera passible du droit de mutation par décès. Dans ce système, il y aura donc des valeurs déjà taxées lors d'une donation antérieure qui supporteront un nouveau droit de mutation à titre gratuit, contrairement à toute logique, con-

(1) Cf. Maguéro, *op. cit.*, *loc. cit.*

trairement à toute équité, contrairement enfin à la règle *non bis in idem*, ainsi qu'aux arrêts de la Cour de cassation des 29 juillet 1862 et 28 octobre 1889.

Soit, par exemple, une succession composée, au jour du décès, d'un actif net, en valeurs au décès, de 40.000 francs, dévolue à quatre enfants dont deux ont reçu des donations en avancement d'hoirie, l'un pour 100.000 francs, l'autre pour 80.000 francs. D'après le système de l'Administration, les droits doivent être liquidés comme suit :

1° Actif net au décès.....	40.000 fr.
2° Montant des rapports.....	180.000 fr.
Total.....	220.000 fr.

dont un quart à chaque enfant : 55.000 francs.

La part de chacun des successibles dans la masse des biens existants au décès et des biens donnés antérieurement sera de 55.000 francs. Les deux enfants donataires qui ont déjà acquitté des droits de mutation conserveront 55.000 francs sur leurs rapports respectifs et n'acquitteront aucune taxe nouvelle. Mais les deux autres enfants non donataires devront supporter le droit de mutation par décès sur la somme totale par eux recueillie, tant en

valeurs existant au décès qu'en valeurs quelconques rapportées par leurs cohéritiers. Chacune de leurs parts, soit 55.000 francs, sera intégralement soumise à l'impôt progressif. C'est donc deux fois cette somme, soit 110.000 francs, que l'Etat taxera, alors que les valeurs n'ayant point encore été frappées par l'impôt de mutation s'élèvent à peine à 40.000 francs. L'Etat taxe à deux reprises la somme de 110.000 fr. — 40.000 fr., soit 70.000 francs. Le montant total des droits à payer par chacun des cohéritiers non donataire est de 1.065 francs, soit, pour les deux, 2.130 francs. Les droits dus, à la vérité, et en équité, sur 40.000 francs seulement, devraient, au contraire, être acquittés par chacun des héritiers non donataires sur une valeur de 20.000 francs, à imposer, dans le calcul le plus favorable au Trésor, sur la tranche de 45.000 à 55.000 francs. Tout devrait se passer, au point de vue le plus fiscal, comme si ces deux héritiers recueillant chacun 55.000 francs, n'avaient à acquitter les droits que sur les valeurs non déjà taxées, c'est-à-dire sur 55.000 fr. — 35.000 fr. chacun, soit sur les 20.000 francs compris entre ces deux som-

mès, et d'après les tarifs progressifs frappant cette valeur au-delà de 35.000 francs.

D'après la théorie proposée, le nouveau calcul des droits donnerait :

Part totale recueillie par chacun.	55.000 fr.
Sur les premiers 45.000 fr. pas de droits.	
De 45,000 francs à 50,000 francs, soit sur 5,000 francs à 2 0/0.	375 fr.
De 50,000 francs à 65,000 francs, soit sur 15,000 francs à 2,50 0/0	100 fr.
TOTAL.	475 fr.

Soit pour les deux héritiers non donataires $475 \times 2 = 950$ francs, alors qu'avec le système actuellement en vigueur, l'Administration perçoit 2.130 francs. Ce sont donc 2.130 fr. — 950 fr. = 1.180 fr. de trop que perçoit le Trésor dans le système appliqué par ses agents.

Aussi ce système ne va-t-il pas tout seul. Il rencontre, au contraire, une vive résistance et nombreux sont les procès actuellement pendants.

Une autre conséquence inique du nouveau système de l'Administration, est que, lorsque des sommes données à l'un des héritiers *et non encore payées au décès* excèdent sa part

héréditaire, l'excédent ne sera pas déduit de la masse. Et cela, en vertu des mêmes raisons ; l'exemption des droits de mutation par décès n'est acquise qu'à l'héritier donataire ; elle lui est *personnelle,* suivant la théorie de l'Administration. Il arrive donc que les valeurs encore dues excédant la part héréditaire, sont deux fois taxées, d'abord lors de la donation où l'on considère qu'elles sortent du patrimoine du donateur, ensuite lors du décès, où on les frappe comme si elles n'étaient jamais sorties. Et, résultat plus bizarre encore : sous l'empire de l'ancienne législation, on déduisait pour le calcul des droits de succession la totalité des sommes données et non encore payées ; depuis la loi de 1901, qui introduit la distraction des charges, on n'en déduit plus qu'une partie (1).

---

(1) La jurisprudence est heureusement opposée au système soutenu par l'Administration. Il a été jugé notamment que les sommes données en avancement d'hoirie étant soumises au droit de mutation lors de la donation ne peuvent être assujetties à un nouveau droit au moment du décès du donateur lorsqu'elles sont encore dues à cette époque. Il en résulte qu'elles doivent être déduites de l'actif successoral pour la liquidation du droit de mutation par décès. Cette déduction s'étend même à la partie des sommes données qui excède les droits du donataire et qui, par suite d'un rapport de celui-ci, se trouve attribuée à ses cohéritiers. (Compiègne, 9 déc. 1908, J. E. 27.771).

Supposons, par exemple, une déclaration de succession comportant un actif successoral de 90.000 francs en biens existants au décès, échue à deux enfants dont l'un a reçu en avancement d'hoirie une somme de 80.000 francs, d'ailleurs non encore versée lors de l'ouverture de la succession. Comment vont se liquider les droits ?

On établira d'abord la part de chacun :

Biens existants au décès.....	90.000 fr.
Quotité disponible, (1/3, en vertu de l'art. 913 du Code civil)....	30.000 fr.
Reste.....	60.000 fr.
1/2 à chaque enfant.....	30.000 fr.

La part de l'enfant donataire est 30.000 fr. plus la quotité disponible, soit 30.000 francs, ensemble 60.000 francs.

D'après la théorie de l'Administration, l'enfant donataire n'aura rien à payer sur les 60.000 francs formant sa part, puisqu'il a déjà acquitté des droits de mutation sur 80.000 francs ; mais l'autre enfant devra l'impôt sur 30.000 francs. Une somme de 20.000 francs, excédant la part de l'enfant donataire, quoique déjà taxée une première fois, supportera à nouveau les droits de mutation.

Soit encore, démontrée par un exemple, une nouvelle conséquence de la théorie soutenue par l'Administration. Une succession comprenant activement des biens existants au décès d'une valeur totale de 100.000 francs, mais grevée d'un passif justifié de 120.000 francs, est dévolue à deux enfants dont l'un a reçu en avancement d'hoirie, par contrat de mariage, une somme de 50.000 francs. Pour calculer l'actif net de la succession, le rapport ne doit point entrer en ligne de compte, car il n'est point dû aux créanciers de la succession, aux termes de l'article 857 du Code civil. Il n'est dû qu'entre cohéritiers. L'on aura donc :

Montant des biens existants au décès . .	100.000 fr.
Passif justifié.	120.000 fr.
Excédent de passif . .	20.000 fr.
Montant du rapport 50.000 fr , dont 1/2 à chaque enfant	25.000 fr.

L'héritier donataire ne supportera aucun droit de mutation par décès sur les 25.000 fr. à imputer sur son rapport. Mais l'autre enfant sera tenu, d'après la théorie appliquée aujourd'hui, d'acquitter l'impôt sur 25.000

francs, moins la moitié du déficit de succession à sa charge en sa qualité d'héritier, c'est-à-dire sur 15.000 francs.

Cette dernière somme aura donc ainsi supporté successivement deux droits de mutation à titre gratuit, l'un entre vifs, l'autre par décès !

Qu'à cela ne tienne ! Comme toutes ces Administrations que l'Europe toute entière nous envie, l'Administration de l'Enregistrement est faite de traditions et de routines ; aussi n'a-t-elle point cédé jusqu'ici devant la résistance sans cesse grandissante opposée à une théorie si inacceptable, pleine de conséquences si injustes et extravagantes. Néanmoins, des perceptions si contraires à l'équité ne sauraient longtemps être maintenues, et il y a tout lieu de penser qu'avant longtemps la Régie sera contrainte d'abandonner enfin un semblable système. L'exemption du droit de mutation par décès, fondée sur le paiement antérieur du droit de donation, ne saurait avoir de caractère *personnel* à tel ou tel héritier ; elle est acquise, à notre sens, aux valeurs données qui doivent en bénéficier en quelque main et à quelque héritier qu'elles

soient dévolues lors du décès du donateur (1).

C'est ainsi que vient de se prononcer le tribunal de Castres (2), suivant ainsi le courageux exemple déjà montré par d'autres tribunaux (3) ; tous refusent de souscrire à la thèse soutenue par l'Administration et s'y opposent, au contraire, énergiquement. Mais la Cour de cassation, dès longtemps saisie, ne s'est point encore prononcée : *adhuc sub judice lis est.* Il y a lieu d'espérer toutefois qu'elle ne voudra point consacrer l'inique système de l'Administration et qu'elle pensera comme la Cour des Aides, en 1745, qu' « il est nécessaire de venir au secours d'un peuple opprimé par cette monstrueuse Régie ».

---

(1) Rappelons pour mémoire le système établi en Italie par la loi du 23 janvier 1902, qui tient compte aussi des rapports pour le calcul du droit progressif : « Pour déterminer le tarif du tableau A applicable à la liquidation des droits de succession....., on ajoutera à chacune des parts de succession, de legs..... le montant des sommes sujettes à rapport (a collazione), ainsi que les donations faites antérieurement au même héritier, légataire ou donataire, par le donateur ou le *de cujus.* Du montant des droits ainsi obtenus, on déduira le montant des droits antérieurement acquittés sur les dites sommes... (art. 4 de la loi) (*Bulletin de statistique du Ministère des finances*, avril 1902, p. 503).

(2) Jugement du 6 août 1907, R. E., 4539.

(3) Orléans, 19 déc. 1906 ; *Pand. fr.*, 19 juin 1907 ; *Gazette du Palais*, 2e semestre, 1907 ; Lombez, 30 janvier 1907, J. E. 27.292 et Seine, 3 mai 1907, *Gazette du Palais*, 1907, 2489.

Quoi qu'il en soit, et quelle que soit la solution donnée à cette délicate question des rapports, le problème du calcul de la part imposable revenant à chaque ayant-droit, n'est point encore résolu. Il s'agit de déterminer auparavant de quelle manière, dans quelle proportion, l'on doit déduire le passif de la part de chaque successible, pour le calcul des droits à acquitter par chacun d'eux. La réponse sera donnée par les articles 870 à 882 du Code civil, auxquels le lecteur se reportera utilement.

Deux grands principes toutefois dominent la matière. Le premier est contenu dans un ancien adage : *Æs alienum universi patrimonii, non certarum rerum, onus est.* En d'autres termes, le passif héréditaire, charge de l'universalité du patrimoine et non de chacun des objets particuliers dont il se compose, doit être supporté par tous ceux qui succèdent au patrimoine ou à une quote-part de ce patrimoine ; ceux qui succèdent à des objets particuliers dépendant du patrimoine ne contribuent point aux dettes (1).

---

(1) Toutefois les successeurs à titre particulier contribuent aux dettes dans les trois cas de succession anomale prévus par les art. 351-352, 747 et 766.

Quant au deuxième principe, l'article 870 du Code civil le met en lumière : Tout successeur universel contribue aux dettes de la succession « dans la proportion de ce qu'il y prend », c'est-à-dire proportionnellement à la fraction de l'universalité qu'il recueille.

Mais si la question de la contribution aux dettes ne comporte, au point de vue fiscal, comme on peut le voir, qu'un simple renvoi au Code civil, avec qui le droit fiscal se trouve ici en parfaite communion, le problème de l'obligation aux dettes soulève quelques difficultés, amène certaines divergences.

Chaque ayant-droit est sans doute tenu de contribuer aux dettes suivant les principes ci-dessus exposés ; les créanciers héréditaires peuvent toujours lui réclamer sa part contributoire ; mais il est des cas où les créanciers peuvent exiger d'un successible une part supérieure ou encore l'obliger à payer une dette, alors qu'en définitive il n'y est point tenu. Ces cas sont prévus par les articles 873, 1221 et 1223, et aussi par l'article 871 (1). L'obli-

(1) 1er cas : Dette hypothécaire, art. 873 ; 2e cas : Dette d'un corps certain, art. 1221 ; 3e cas : Dette indivisible, art. 1223 ; 4e cas : Dette hypothécaire grevant un immeuble attribué à un légataire particulier, art. 871.

gation aux dettes est alors supérieure à la contribution. Comment, dans l'un de ces cas, l'impôt va-t-il se liquider ?

Soit, par exemple, une succession échue à deux héritiers et comprenant un actif brut de 200.000 francs et une dette hypothécaire de 80.000 francs. Lors du partage, Primus, l'un des héritiers, se voit attribuer les immeubles hypothéqués, d'une valeur de 100.000 francs, et Secundus reçoit diverses valeurs pour une somme semblable. Chaque héritier doit, sans doute, contribuer à la dette pour moitié, soit pour 40.000 francs. Mais, en fait, Primus, détenteur des immeubles hypothéqués, est poursuivi pour la totalité de la dette hypothécaire et obligé de désintéresser intégralement les créanciers et de leur verser 80.000 francs. Se retournant ensuite, à la faveur de l'article 873 du Code civil, contre Secundus, il ne peut recouvrer les 40.000 francs à la charge de celui-ci, parce que Secundus est insolvable. Primus ne recueille donc, en définitive, que 20.000 francs au lieu de 60.000. Et cependant, il devra supporter les tarifs progressifs sur cette dernière somme, supportant ainsi les droits sur une valeur de 40.000 francs qu'il ne recueille point effectivement : en droit fis-

cal, on ne considère, en un mot, pour la liquidation des droits, que la part contributive de chaque héritier.

Cela s'explique assez aisément. Le montant total de la dette, soit 80.000 francs, a déjà été déduit une première fois de la masse de l'actif héréditaire, qui était de 200.000 fr. Il reste 120.000 francs passibles de l'impôt. Cet actif net doit être taxé aux termes de la loi et suivant les règles précédemment examinées. On ne saurait donc déduire de la part successorale de Primus plus que la part virile de la dette du défunt à la charge de Primus. En agissant différemment, la déduction opérée dépasserait le montant total de la dette du défunt : l'actif taxé ne serait plus que de 80.000 francs, alors que l'actif héréditaire s'élèverait à 120.000 francs ; ce n'est certes point là le résultat cherché par un législateur plutôt rapace. On considère donc la succession à son ouverture, au jour du décès et des événements ultérieurs, tels que l'insolvabilité de l'un des héritiers, ne sauraient influer sur la liquidation de l'impôt. Cette circonstance accidentelle ne peut modifier l'étendue de la mutation ; or, c'est celle-ci que frappe le législateur.

Lorsque l'émolument net revenant à chaque ayant-droit a été déterminé d'après les règles ci-dessus développées, il faut lui appliquer le tarif progressif : la progression frappe, en effet, chaque part successorale nette et non la masse totale nette de la succession. Pour cela, les agents du Trésor doivent fractionner chaque part nette en tranches, conformément à l'échelle établie par la loi, et appliquer à chacune des fractions de part nette ainsi obtenues les tarifs spéciaux fixés par la loi. La perception se fait en partant de la tranche initiale qui va de 1 à 2.000 francs. Le taux affecté à chaque tranche progresse de l'une à l'autre, restant le même pour toutes les parties d'une même tranche. Les droits dus sur chaque tranche étant ainsi obtenus, on en fait le total ; ce total forme le montant des droits exigibles sur la part nette taxée. Les tranches sont les mêmes pour tous les degrés de parenté. Elles comprennent successivement les fractions de part nette :

de 1 franc à 2.000 francs ;
de 2.001 fr. à 10.000 francs ;
de 10.001 fr. à 50.000 francs ;
de 50.001 fr à 100.000 francs ;

de 100.001 fr. à 250.000 francs ;
de 250.001 fr. à 500.000 francs ;
de 500.001 fr. à 1.000.000 de francs ;
de 1.000.001 fr. à 2.000.000 de francs ;
de 2.000.001 fr. à 5.000.000 de francs ;
de 5 000.001 fr. à 10.000.000 de francs ;
de 10.000.001 fr. à 50.000.000 de francs ;
et enfin celles supérieures à 50.000.000 de francs.

Soit par exemple une succession d'une valeur nette de 450.000 francs également répartie entre trois enfants. Chaque part nette imposable est de 150.000 francs et devra être ainsi taxée :

à 1 0/0	sur	2.000 fr. . .	20 fr.
à 1,50 0/0	sur	8.000 fr. . .	120 fr.
à 2 0/0	sur	40.000 fr. . .	800 fr.
à 2,50 0/0	sur	50.000 fr. . .	1.250 fr.
à 3 0/0	sur	50.000 fr. . .	1.500 fr.
Totaux.		150.000 fr. . . .	3.690 fr.

Ce qui donne un total de 3.690 francs pour une part nette de 150.000 francs. La somme totale des droits exigibles sur la succession sera pour les trois héritiers de 3.690 fr. = 11.070 francs.

Il est à remarquer que les droits doivent se calculer de 20 francs en 20 francs sans fractions. C'est le principe posé par la loi du 27 ventôse an IX, article 2. Toutefois, l'article 11 de la loi du 30 mars 1902 a décidé que « par dérogation à la loi de ventôse, le droit de mutation par décès suivra les sommes de franc en franc, lorsqu'il s'agira de parts nettes inférieures à 500 francs ». C'est un des rares exemples de la bienveillance du législateur en matière fiscale : on ne peut que le louer d'avoir voulu éviter les conséquences désastreuses auxquelles pouvait aboutir la règle de ventôse pour les successions de peu d'importance divisées en plusieurs parts.

Supposons, par exemple, une succession d'une valeur nette de 404 francs, dévolue par égales parts à quatre frères ou sœurs. La valeur imposable de chaque part est de 101 fr. Sous l'empire de la loi de ventôse, chacune d'elles était taxée pour 120 francs, ce qui, avec les tarifs actuels, donnerait 12 francs de droits, soit, pour les quatre parts, la somme totale de 48 francs. Aujourd'hui, on ne doit plus taxer que sur 101 francs, et chaque part nette ne doit supporter que 10 fr. 10 d'impôts, soit pour les quatre, dans l'exem-

ple choisi, 40 fr. 40, ce qui, pour une si petite succession, fait une différence de 7 fr. 60 ! L'on évite ainsi ce résultat bizarre, si longtemps perpétué : la supériorité d'un supplément de taxe à la somme taxée. Huit francs d'impôts pour 4 francs d'actif taxé ! Tout se passait comme à Athènes où, selon Montesquieu, « la gradation de la taxe sur le superflu absorbait le superflu ». Le nouveau mode de perception évite cette conséquence pour les parts inférieures à 500 francs. Il n'y a qu'à s'en louer, car ce sont les plus dignes d'intérêt. Mais il serait bon et équitable d'étendre cette règle à toutes les sommes taxées sans exception, et de les taxer de franc en franc. Il n'y a pas de raison pour qu'il en soit différemment : on ne conçoit point un impôt qui, pour un ou deux centimes recueillis, vous prélève sur ce beau supplément d'héritage, pour la seule raison qu'il excède les 20 francs immédiatement inférieurs, une somme pouvant varier de 0 fr. 20 à 5 fr. 40 ! Quoi qu'il en soit, c'est la loi en vigueur aujourd'hui. Inclinons-nous et payons.

Payons, alors même que nous n'héritons rien ou presque rien : c'est la loi ; *dura lex, sed lex.* Car le Trésor n'enregistre de muta-

tions qu'en échange de beaux deniers comptants. Une disposition de l'article 6 de la loi du 22 frimaire an VII, complétée par l'article 3 de la loi du 27 ventôse an IX, nous dit, en effet, qu'il est dû un droit minimum de 25 centimes pour chaque mutation dont les sommes et valeurs ne produiraient pas 25 centimes de droit proportionnel. Il y a mutation distincte quand les successibles ne sont point solidaires. Cela se produira fréquemment, car la solidarité ne se présumant point (art. 1202, Code civil) n'existe en notre espèce qu'entre cohéritiers, suivant le paragraphe 2 de l'article 32 de la loi de frimaire. La solidarité ne saurait donc être étendue ni aux légataires universels ou à titre universel, ni aux légataires particuliers, ni à l'époux survivant pour son usufruit légal (1). Dans tous les cas, par suite, où l'on se trouvera en présence de successibles non solidaires, il sera dû un minimum de 0 fr. 25 sur la part dévolue à chacun d'eux.

---

(1) C'est ce que l'Administration a été enfin obligée de reconnaître après avoir longtemps et vainement tenté de faire prévaloir l'opinion contraire. Voir d'ailleurs Seine, 6 déc. 1848 et 23 novembre 1861 ; Lyon, 20 février 1868 ; Le Puy, 20 novembre 1885.

Soit, par exemple, une succession présentant un actif net de 1 franc, dévolue à un enfant et grevée de l'usufruit légal de l'époux survivant établi par l'article 767 du Code civil (1). Chacun d'eux devra payer 0 fr. 25 de droits sur la part qu'il aura recueillie.

Bien entendu, depuis la loi nouvelle, il n'y a plus lieu d'ajouter de décimes au minimum, qui est d'ailleurs indépendant des pénalités qui pourraient s'y ajouter.

Avant de conclure, il faut observer enfin que toutes les fois qu'il y a lieu de procéder après une première déclaration, à la liquidation de droits reconnus ultérieurement exigibles, par suite d'un fait ayant pour résultat d'augmenter la part de chaque successible (omission, insuffisance, biens rentrés dans l'hérédité, déclaration partielle, etc.), l'Administration doit tenir compte des valeurs précédemment taxées et constituer la masse totale des biens soumis à l'impôt. Sur cette masse, on liquide les droits exigibles comme s'il s'agissait d'une première déclaration ; on déduit ensuite les droits perçus et la dif-

(1) Loi du 9 mars 1891, art. 1er.

férence forme le supplément de droit simple à percevoir, sauf à ajouter, le cas échéant, les pénalités prévues par la loi. Ainsi, en prenant pour exemple une succession recueillie par deux enfants dont les valeurs nettes, d'après la déclaration, se sont élevées à 100.000 francs, la part de chaque enfant a été taxée à raison de 1 pour 100 sur 2.000 francs, 1,50 pour 100 sur 8.000 francs et 2 pour 100 sur 40.000 francs. S'il est ultérieurement reconnu qu'une valeur de 2.000 francs a été omise dans la déclaration, la part de chaque enfant sera accrue de 1.000 francs et les droits simples et en sus exigibles sur cette valeur, seront liquidés au taux de 2,50 pour 100, et non pas au taux de 1 pour 100 (1).

Telles sont aussi complètement exposées que possible les règles d'après lesquelles sont calculés les tarifs avec l'indication de celles qui devraient régir leur liquidation.

---

(1) Cf. Instruction 3058 de la Régie, p. 22.

CONCLUSION

CRITIQUE GÉNÉRALE — NÉCESSITÉ D'UNE CODIFICATION — MODIFICATIONS PROPOSÉES

Ce succinct exposé nous révèle donc dans chacune de ses parties l'exagération et l'iniquité du régime successoral français : tarifs exagérés, évaluations extravagantes ou fantaisistes, calcul peu équitable des droits. Le Trésor français, dans son « *auri sacra fames* », dans son exécrable et inextinguible soif de l'or du contribuable, sa poule aux œufs d'or, ne respecte pas seulement les règles de la plus élémentaire justice (1) ; notre impôt successoral viole les caractères dès longtemps formulés de toute taxe désignée sous le nom d'impôt.

Il n'est, en effet, ni égal, ni certain, ni lé-

(1) Cf. Leroy-Beaulieu, *op. cit.*, t. Ier, p. 580 : « Si notre administration de l'enregistrement est odieuse, c'est qu'elle commet en bien des cas de véritables actes de piraterie. »

gal. Sans doute, d'antiques ou récentes lois assez mal connues des contribuables, régissent un grand nombre de situations imposables, mais combien d'autres, en revanche, où la Régie, où ses agents, des hommes, peuvent taxer de leur propre mouvement, sans s'appuyer sur aucun texte et appliquer à leur guise une loi de leur goût !

L'arbitraire et l'inégalité règnent souverainement en matière successorale : changez de receveurs d'Enregistrement, vous serez imposés différemment, suivant leur exigence, leur capacité ou leur partialité ! Vous avez, objecte-t-on, contre eux et contre le Trésor, un double recours administratif et judiciaire. Soit, mais combien savent ou osent mettre en branle une semblable machine ! D'ailleurs, une opportune prescription biennale arrêtera les plus audacieux.

Aussi l'impôt successoral français n'est-il point moral ; par son exagération, il pousse le contribuable au mensonge ; il constitue une véritable prime à la fraude (1), et il est

(1) Lire l'intéressant ouvrage de M. Ch. Lescœur, prof. à la Faculté libre de droit de Paris : Pourquoi et comment on fraude le fisc.

de toute notoriété que le contribuable ne se gêne point (1).

Cet impôt, nécessaire sans doute avec nos

---

(1) Aussi la Régie afin d'éviter autant que possible ces conséquences désastreuses pour elle s'est-elle crue en devoir d'augmenter par l'article 11 ci-après de la loi du 8 avril 1910 les droits de mutation à titre gratuit entre vifs : « Les droits d'enregistrement des *donations entre vifs* de biens meubles ou immeubles, tels qu'ils sont établis par l'article 18 de la loi de finances du 25 février 1901 seront perçus d'après les quotités ci-après sans addition d'aucuns décimes :

En ligne directe :

1° Pour les donations portant partage, faites conformément aux articles 1075 et 1076 du Code civil, par les père et mère ou autres ascendants entre leurs enfants ou descendants, 2 p. 100 ;

2° Pour les donations faites par contrat de mariage aux futurs, 2 fr. 50 p. 100 ;

3° Pour les donations autres que celles désignées aux numéros précédents, 4 fr. 50 p. 100.

Entre époux :

Par contrat de mariage, 4 fr. 50 p. 100,
Hors contrat de mariage, 6 fr. 50 p. 100.

Entre frères et sœurs :

Par contrat de mariage aux futurs, 8 fr. 50 p. 100.
Hors contrat de mariage, 11 p. 100.

Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces :

Par contrat de mariage, 10 p. 100.
Hors contrat de mariage, 13 p. 100.

Entre grands-oncles ou grand'tantes et petits neveux ou petites-nièces et entre cousins germains :

Par contrat de mariage, 12 p. 100;
Hors contrat de mariage, 15 p. 100.

budgets déficitaires, ne devrait point en outre atteindre des taux si élevés parce qu'il frappe

---

Entre parents au-delà du quatrième degré et entre personnes non parentes :

Par contrat de mariage, 15 p. 100 ;
Hors contrat de mariage, 18 p. 100.

La majoration apportée par la nouvelle loi est énorme par rapport aux anciens tarifs, ci-après indiqués pour mémoire ; mais cela s'explique par la crainte légitime de voir les nouveaux droits de mutation par décès s'évanouir par l'effet de donation entre vifs antérieures.

PARENTÉ	PAR CONTRAT DE MARIAGE	HORS CONTRAT DE MARIAGE	TARIFS EXCEPTIONNELS
Ligne directe	2 °/₀ aux futurs	3.50 °/₀	1,70 °/₀
Entre époux	3.50 °/₀	5 °/₀	partages d'ascendants
Entre frères et sœurs . .	7 °/₀	9 °/₀	
Oncles ou tantes, neveux ou nièces	8 °/₀	10 °/₀	
Grands-oncles ou grand'-tantes et petits-neveux ou petites-nièces et cousins germains	9 °/₀	11 °/₀	9 °/₀
Parents aux 5e et 6e degrés.	10 °/₀	12 °/₀	dons charitables
Parents au-delà du 6e degré et non-parents . . .	11 °/₀	13,50 °/₀	(ces derniers taxés encore de même).

En outre l'art. 7 de la loi du 26 déc. 1908 concernant l'évaluation des propriétés bâties est applicable aux donations, d'après son texte même (Voir p. 59 ci-dessus, *in fine*).

le capital et détruit ainsi la source même de l'impôt : mieux vaudrait supprimer toute cette pénible, obscure et odieuse législation et dire franchement aux contribuables dans une seule et bien explicite loi :

« L'Etat français est institué cohéritier obligatoire, d'après les règles ci-après déterminées... »

Ces règles indiqueraient les quote-parts de la masse successorale attribuées à l'Etat dans les divers degrés de parenté. Après avoir exposé ensuite le nouveau mode d'évaluation des biens, la loi nouvelle pourrait conclure, comme on l'avait déjà proposé en 1848, en 1887 et en 1891 :

« Après le sixième degré (plus tard après le quatrième), la Nation française sera seule et unique héritière. »

Le contribuable français saurait alors à quoi s'en tenir : l'appel à sa bourse, *argumentum ad crumenam,* serait assez évident !

Bref, notre législation fiscale en matière de successions est complètement à refaire ; elle a besoin de précision, de clarté, de justice. Elle devrait être condensée et codifiée pour être à la portée de tous ; elle devrait enfin

et surtout comporter un tarif beaucoup plus faible, un tarif modéré.

Peut-on concevoir que dans notre beau pays de France, réputé pour sa civilisation et la douceur de ses mœurs, des citoyens soient contraints par la loi de verser à l'Enregistrement 1.200 francs pour l'héritage d'une maison vendue 1.000 francs ? Il y a des nations dont les souverains prennent la caisse de leurs sujets, quelquefois, en outre, la tête ; mais jamais ces despotes ne leur prennent au-delà de ce qu'ils possèdent ; ils ne demandent pas, comme le fisc français, 1.200 francs pour 1.000 francs d'héritage. Et l'on niera encore la supériorité de notre civilisation ! (1)

Sans doute, d'odieuses iniquités ont disparu avec la loi de 1901, mais combien d'autres se sont fait jour, combien d'autres elle a engendrées. Aussi les législateurs devraient-ils héroïquement en prendre leur parti et, en les vivifiant d'un esprit nouveau, rendre nos lois successorales plus conformes à la justice et à la raison.

Ce noble courage semble leur manquer.

1° Rapprocher Union des Amicales de l'Enregistrement, n° 73.

Hélas ! quand pourrons-nous, comme à Rome, suivant un antique usage, marquer d'une pierre blanche le jour trop heureux de l'avènement d'une équitable législation ?

Albo lapillo notare diem !

Montpellier, le 6 avril 1911
Vu :
Le Doyen, Président de la Thèse
VIGIÉ.

Vu et permis d'imprimer :
Montpellier, le 7 avril 1911
Le Recteur,
Ant. BENOIST.

ADDENDA

EXAMEN CRITIQUE DU PROJET DE LOI KLOTZ DE 1911

Les craintes que nous formulions dans la conclusion du présent traité étaient, hélas ! fondées. Nos législateurs vont toujours de l'avant, au mépris de tout bon sens. On lit, en effet, dans le rapport général rédigé au nom de la Commission du budget par M. L.-L. Klotz, député de la Somme, parmi les recettes dont elle a fait état pour équilibrer le budget :

Majoration des droits de succession sur la part successorale nette revenant à l'héritier lorsque le défunt laisse moins de trois successibles 14.000.000 de francs.

Et plus loin :

« Les modifications de tarifs portent sur trois points :

» En premier lieu, lorsque la succession échoit

à des enfants ou descendants, l'actif net recueilli par l'enfant, le petit-enfant ou l'arrière petit-enfant *unique*, est frappé d'une majoration de taxe de 50 pour 100 et la part nette recueillie, soit par deux descendants issus d'un enfant unique prédécédé, soit par deux enfants vivants ou représentés, est frappée d'une majoration de tarif de 20 pour 100.

» En second lieu, les successions échues à un ascendant sont soumises à une majoration de tarif égale à celle qui atteint les successions échues à deux enfants ou descendants.

» Enfin, en ce qui concerne les successions échues à un seul héritier, à un seul légataire universel ou à un seul donataire universel, à l'exception des ascendants ou descendants et du conjoint survivant, le tarif est majoré d'une somme égale à la moitié des droits afférents aux successions en ligne directe au premier degré. »

L'ensemble doit produire 28.274.000 francs de droits nouveaux pour une année normale, c'est-à-dire sans douzièmes provisoires, bien que le souci de la vérité et de l'exactitude doive malheureusement obliger à reconnaître qu'il en est tout différemment. C'est justement aussi ce réel souci de ne point caricaturer la vérité qui motive l'inscription des nouvelles recettes pour quatorze millions seulement au budget de 1911.

Tout commentaire nouveau est inutile, les nouveaux remaniements péchant par les mêmes excès que les anciens et méritant les mêmes reproches. En outre, ils sont extravagants. Sans doute, en effet, il est odieux et pénible de voir encore iniquement et arbitrairement aggraver les droits exigés sur les plus proches héritiers, les parents en ligne directe (1), de voir ainsi le Trésor ajouter à la détresse des survivants éplorés ; mais les autres exagérations proposées n'en méritent pas moins aussi d'être qualifiées de brigandage fiscal.

Faisons cependant crédit au Parlement, souverain arbitre en la matière, et espérons qu'il aura le courage de repousser les mesures proposées par la Commission du budget ; nouveau venu, il ne voudra plus, espérons-le, de la devise des législatures précédentes :

Video meliora proboque, deteriora sequor.

---

(1) Tel était déjà dès la plus haute antiquité le sentiment de Pline lorsqu'il disait en parlant de la *Vicesima hereditatum* : « *Tributum tolerabile et facile hæredibus, duntaxat extraneis, domesticis grave.* » — Voir aussi Mac-Culloch, On taxation and funding system, p. 289. — Cf. également Seligman. Essays in taxation, *passim*.

TABLE DES MATIÈRES

PAGES

Introduction. — Définition. — Historique. — Considérations générales 3

CHAPITRE PREMIER. — Des tarifs

Examen rapide des divers tarifs en vigueur de l'an VII à nos jours. — Exposé critique de la loi actuelle du 8 avril 1910. — Sa genèse. — Le projet primitif de M. Cochery. — Dernier vestige des tarifs de 1901. — La tarification des legs de bienfaisance 10

CHAPITRE II. — Des évaluations

Examen critique des divers modes d'évaluation des meubles par nature. — Moyens d'éviter dans certains cas les conséquences désastreuses des prescriptions légales. — Estimation des meubles par la détermination de la loi (créances, rentes et pensions, valeurs mobilières); critique. — De l'évaluation des immeubles.

— Distinction des immeubles ruraux, des immeubles urbains, des propriétés bâties (loi du 26 décembre 1908) et des immeubles improductifs. — Des transmissions en nue-propriété et usufruit (usufruit total ou partiel, usufruits conjoints, successifs, temporaires, à durée indéterminée). 39

CHAPITRE III. — Calcul des droits. — *Rapports*

Détermination de la part nette recueillie par chaque ayant-droit (déduction du passif). — Des rapports : exposé critique des divers systèmes de l'Administration. — Le système actuel. — Modifications proposées. — De la contribution et de l'obligation aux dettes au point de vue fiscal. — Application des tarifs : droit minimum. 89

Conclusion. — Critique générale. — Nécessité d'une codification. — Modifications proposées 131

Addenda. — Examen critique du projet de loi Klotz de 1911 138